



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI COST MANAGEMENT IN THE COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

TERÉZIA SKÁLOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Skálová Terézia

Ekonomika podniku (6208R020)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Řízení nákladů ve společnosti

v anglickém jazyce:

Cost Management in the Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy
zpracování Teoretická východiska
práce

Analýza současného
stavu Vlastní návrhy
řešení Závěr

Seznam použité
literatury Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně.

Seznam odborné literatury:

HRADECKÝ, M. a B. KRÁL. Řízení režijních nákladů. Praha: EKON Jihlava, 1995,. ISBN 80-7175-025-5.

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

ŠOLJAKOVÁ, L. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press, 2003, 146 s. ISBN 80-7261-087-2.

ŠTĚDRŮ, B. Manažerské řízení a informační technologie. Praha: Grada, 2007, 156 s. ISBN 978-80-247-2052-4.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

Abstrakt

Tato bakalářská práce zpracovává analýzu nákladů ve strojní divizi společnosti a popisuje způsob kalkulací nákladů. Teoretická část obsahuje literární rešerži o manažerském a finančním účetnictví, nákladech a kalkulacích. Zvláštní kapitola je pak věnována kalkulacím s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Vlastní práce zahrnuje představení mateřské společnosti i strojní divize. Dále je jedna část práci věnována analýze nákladů v letech 2010-2014 a metodě kalkulací se vzorovým příkladem. Na závěr jsou uvedena doporučení na zlepšení hospodářského výsledku společnosti.

Abstract

This bachelor thesis analyzes company costs in the machinery division and defines various cost calculations. The theoretical part includes a professional literature summary of managerial and financial accounting, costs and calculations. The calculation of the contribution to fixed costs and profit is described in an individual chapter. In the practical part you will find the introduction of the parent company and machinery division. The following section analyzes costs for the period 2010 – 2014, used calculation methods with a practical example. In conclusion, there are recommendations for improving the company's economic result.

Klíčové slová

Manažerské účetnictví, členění nákladů, kalkulace nákladů, metoda příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

Key words

Management accounting, cost classification, cost calculation method, method of the contribution to fixed costs and profit.

Bibliografická citácia

SKÁLOVÁ, T. *Řízení nákladů ve společnosti*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 58 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D..

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že predložená bakalárska práca je pôvodná a spracovala som ju samostatne.

Prehlasujem, že citácia použitých prameňov je úplná, že som vo svojej práci neporušila autorské práva (v zmysle Zákona č. 121/2000 Zb., o práve autorskom a o práve súvisiacich s právom autorským).

V Brne dňa 31.5.2015

.....

Pod'akovanie

V prvom rade, by som sa chcela pod'akovať vedúcej mojej bakalárskej práce paní doc. Ing. Alene Kocmanovej za odbornú pomoc, ktorú mi poskytla pri spracovávaní. Ďalej veľké pod'akovanie patrí finančnému riaditeľovi spoločnosti, o ktorej píšem v praktickej časti bakalárskej práce, ktorý mi ochotne venoval svoj čas a skúsenosti z praxe a poskytol mi všetky potrebné materiály pre analýzu. V neposlednej rade patrí vďaka mojim rodičom, súrodencom a priateľovi za morálnu podporu počas celého štúdia.

Obsah

Úvod.....	11
1 Cieľ práce a metodika	12
2 Teoretické východiská práce	13
2.1 Základné pojmy.....	13
2.2 Rozpočet.....	15
2.2.1 Druhy rozpočtov	16
2.2.2 Vzťah rozpočtu k časovému horizontu	17
2.2.3 Rozpočtovanie	18
2.3 Vzťah nákladového a manažérskeho účtovníctva	19
2.3.1 Manažérske účtovníctvo	20
2.3.2 Kontrola manažérskeho účtovníctva.....	21
2.4 Členenie nákladov	23
2.4.1 Druhovú členenie nákladov	23
2.4.2 Účelové členenie nákladov	24
2.4.3 Členenie v závislosti na objeme výkonov.....	26
2.4.4 Členenie nákladov podľa pôvodu	27
2.4.5 Relevantné a irelevantné náklady	28
2.4.6 Utopené náklady	28
2.4.7 Alternatívne náklady.....	28
2.5 Kalkulácie	30
2.5.1 Kalkulačný systém.....	30
2.5.2 Metódy kalkulácií	31
2.5.3 Typový kalkulačný vzorec.....	32
2.5.4 Metóda krycieho príspevku	33
3 Analýza súčasného stavu	34

3.1	Základné údaje o holdingovej spoločnosti	34
3.2	Strojná divízia.....	37
3.3	Výrobky a služby.....	38
3.3.1	Výrobky.....	38
3.3.2	Služby.....	39
3.4	Analýza indexu nákladovosti.....	40
3.5	Analýza jednotkových a režijných nákladov	42
3.5.1	Analýza jednotkových nákladov	45
3.5.2	Analýza režijných nákladov	46
3.6	Kalkulácie s krycím príspevkom aplikované v spoločnosti	48
4	Vlastné návrhy riešení	52
	Záver.....	55
	Zoznam použitých zdrojov	56
	Zoznam príloh	58

Úvod

Manažérske riadenie nákladov sa začalo vyvíjať už od staroveku a svojho vrcholu dosiahlo v dobe priemyselnej revolúcie v 19. storočí, na základe ktorej vznikli prvé metódy sledovania nákladov a ich následná analýza. V súčasnosti, na trhu silnej konkurencie a globalizácie, si už nedokážeme predstaviť spoločnosť, ktorá by nevenovala pozornosť sledovaniu nákladov a ich systematickému znižovaniu. Za najvýznamnejších predstaviteľov úspešných manažérov môžeme považovať R. Kroca, zakladateľa firmy McDonald's, alebo aj pre nás známejšieho, Tomáša Baťu, ktorý vyvinul systém riadenia, ktorý dodnes aplikujú vo svojom manažmente európske ale aj americké a ázijské spoločnosti.

Prvá časť bakalárske práce je venovaná teoretickej rešerši knižnej literatúry posledných 20 rokov. Sú v nej spracované 3 základné celky, a to manažérske účtovníctvo, náklady, ich členenie a následne je spísaná teória ohľadom kalkulácií nákladov s podkapitolou o kalkulácii pomocou krycieho príspevku, inak nazývaného aj príspevku na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku.

Druhá časť práce, inak nazývaná aj analytická, sa spočiatku venuje podrobnej charakteristike materskej spoločnosti, následne strojnej divízii a dopodrobna spísuje aj výrobné portfólio. Nasleduje stručná analýza vývoja nákladov v spoločnosti v rokoch 2010 až 2014. Spoločnosť, ktorej analýza je spracovaná v tejto práci, využíva na kalkulácie nákladov metódu krycieho príspevku a práve táto metóda aj so vzorovým príkladom je poslednou časťou analytickej časti.

V tretej časti sú spísané vlastné návrhy na zlepšenie hospodárskeho výsledku spoločnosti. Spísaný je aj prepočet krycieho príspevku po doporučenej zmene.

1 Ciel' práce a metodika

Cieľom bakalárskej práce je zhodnotiť riadenie nákladov a kalkulácií v strojárenskej spoločnosti, popísať vývoj nákladov podniku, prístupy ku kalkuláciám nákladov a samotnú aplikáciu kalkulácie nákladov na vybranom výrobku.

V teoretickej časti bakalárskej práce je zosumarizovaná klasická aj moderná literatúra, ktorá popisuje predovšetkým náklady, manažérske účtovníctvo a rôzne druhy kalkulácií nákladov využívaných v spoločnostiach.

Na začiatku praktickej časti je predstavená analyzovaná spoločnosť, jej divízie a podrobnejšie popísaná strojárenská divízia. Následne je podrobne rozpísaná analýza nákladov z výkazu ziskov a strát z rokov 2010 až 2014 a popísaná kalkulácia metódy krycieho príspevku, ktorý spoločnosť využíva pri kalkulácii nákladov.

Na záver práce je rozpísaný návrh vedúci k zlepšeniu hospodárskeho výsledku spoločnosti.

2 Teoretické východiská práce

2.1 Základné pojmy

Účtovníctvo – je nástrojom pre evidenciu hospodárskym informácií. Svoje využité nachádza v riadení spoločnosti, napríklad v kontrole hospodárnosti. „*Ekonomovia vidia účtovný systém ako, založený na presne stanovených a všeobecne uznávaných zásadách, umožňujúci podávať verný obraz skutočnosti, ktorý zaisťuje, aby všetky informácie boli dokázateľné, správne a úplné.*“ [Máče, 2013, s. 13]

Finančné účtovníctvo – stanovuje výsledok hospodárenia podniku. Informácie, ktoré podáva, sú primárne určené externým užívateľom. Daňové zákonodarstvo Českej republiky vyžaduje vykazovanie jedenkrát ročne. Podľa zásad riadneho vedenia účtovníctva poskytuje odpovedajúci obraz o stave majetku, financiách a výnosoch.

Manažérske účtovníctvo – určuje prevádzkový výsledok. Na rozdiel od účtovníctva finančného je orientované na interných užívateľov a je tu výrazne väčšia potreba informácií o nákladoch. Je zisťovaná hodnota zúčtovacieho obdobia a pripočítaná vytvoreným podnikovým výkonom. V rámci tohto účtovníctva je dôležité, aby z dlhodobého hľadiska boli pokryté všetky náklady výnosmi realizovanými na trhu. [Kráľ, 2006, s. 43]

Výkaz ziskov a strát (výsledovka) – vykazuje všetky výnosy a náklady, ktoré vecne a časovo súvisia s daným účtovacím obdobím. Výsledok hospodárenia je vo výsledovke zložením:

- výnosov z bežných činností
- výnosov ostatných, kompenzovaných o náklady. [Máče, 2013, s.274]

Rozpočtovanie – je dôsledkom vnútorných potrieb riadenia podniku. Spracováva číselné informácie ako podklad pre rozhodovanie a podnikové plánovanie.

Riadenie – ak by sme chceli riadiť projekt, musíme mať prehľad o pláne, aktuálnom stave na trhu, priebežne ho kontrolovať, porovnávať a špecifikovať vzťahy s inými skutočnosťami, zaistiť informácie potrebné pre rozhodovanie, stanoviť si úlohy pre budúce rozhodovanie a iné.

Náklady – predstavujú spotrebované ekonomické zdroje, ktoré sú spravidla spojené so súčasným alebo budúcim výdajom peňazí. Podľa Bohumila Krále sú náklady v manažérskom účtovníctve definované ako *„hodnotovo vyjadrené, účelne vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelovo súvisiace s ekonomickou činnosťou. Pre toto vymedzenie, ktoré zdôrazňuje nielen potrebu následne zobrazit' ich reálnu výšku, ale predovšetkým nutnosť ich racionálneho hospodárneho vynakladania, sú podstatné hlavne nasledujúce rysy:“*

- účelnosť – náklad má racionálny a primeraný výsledok činnosti
- účelový charakter – zmyslom vynaloženého ekonomického zdroja je jeho zhodnotenie, ktoré je možné chápať ako väčší ekonomický prospech do budúcnosti, než koľko činil pôvodný náklad. [2006, s. 44]

Kalkulácia – je stanovenie potrebných nákladov na konkrétny výkon. V ekonómii ju môžeme chápať ako prostriedok sledovania čerpania príslušných nákladov a spravidla je štrukturovaná na základe deľby práce a špecifikácie jednotlivých výrobných aj nevýrobných procesov.

2.2 Rozpočet

„Rozpočet je stanovenie nákladov na čas a objem aktivity podniku a jeho vnútropodnikových útvarov.

Základné dôvody pre zostavovanie rozpočtu sú nasledujúce:

- *spresniť plánovanie prevádzaných operácií z vonku aj vo vnútri podniku;*
- *koordinovať činnosti rôznych podnikových útvarov a zabezpečiť harmonické proporcie v ich činnosti;*
- *motivovať vedúcich pracovníkov podniku k dosahovaniu podnikových cieľov tým, že sa sústava odmeňovania naviaže na plnenie rozpočtu a hospodárskych výsledkov riadených útvarov;*
- *napomáhať vedúcim pracovníkom riadiť a kontrolovať činnosti, za ktoré sú zodpovední vytvárať predpoklady pre objektívne hodnotenie výkonu vedúceho pracovníka.“ [LAZAR, 2001, 28 s]*

Každá spoločnosť si vytvára osobitné rozpočty pre projekty, aktivity, oddelenia alebo iné skupiny, ktoré majú určité spoločné znaky. Stávajú sa tak spojnicou medzi prevádzkovou činnosťou spoločnosti a jej plánovanými cieľmi. Vyjadrujú predpokladané budúce jednanie podniku a prispievajú ku koordinácii a komunikácii jednotlivých funkcií podniku a k odhaľovaniu úzkych profilov. Proces rozpočtovania závisí na nasledujúcich princípoch:

- **Previazanosť** jednotlivých rozpočtov medzi oddeleniami, projektami a pod. a **zlučiteľnosť** s operatívnymi, taktickými a strategickými cieľmi spoločnosti. Všetky čiastkové rozpočty sa potom zoskupujú do jedného hlavného rozpočtu, z angličtiny nazývaného *master budget*, ktorý sa tak stáva hlavným vnútropodnikovým dokumentom pre riadenie a kontrolu.
- **Komunikácia** medzi jednotlivými pracovníkmi prebieha ako na horizontálnej (prevádzkoví manažéri), tak aj na vertikálnej línii (projektový manažér – manažér oddelenia – riaditeľ spoločnosti).
- **Stanovenie konkrétnych zodpovedností a právomocí** musí byť jasné jednotlivým pracovníkom na každej úrovni riadenia nákladov a to aj z dôvodu súvisiacich limitov a prípadných sankcií. „Z toho plynie, že rozpočtovanie je

proces veľmi vhodný k tomu, aby bol významným pomocníkom pri vytváraní optimálnej a efektívnej firemnej štruktúry a pri stanovení presnej úlohy jednotlivých pracovníkov organizácie.“ [Petřík, 2009, s. 34]

- **Zlučiteľnosť cieľov a motivácia** vytvára perspektívny základ pre budúce ciele spoločnosti. Je nevyhnutné aby všetci zúčastnení, či už ako jednotlivci alebo ako celky (napr. oddelenia) schvaľovali budúci rozpočet vzhľadom na svoje osobné zisky a iné motivačné hodnoty. [Petřík, 2009, s. 33-34]

Meranie a zhodnotenie výkonnosti a kontrolná funkcia sú ďalším prínosom. Na hodnotenie jednotlivých pracovníkov sa často využíva ich schopnosť dodržať zverený rozpočet v dopredu stanovených limitoch.

2.2.1 Druhy rozpočtov

Vzhľadom na rôznorodé požiadavky vzťahujúce sa k ekonomickému riadeniu podnikov sa v praxi vyvinuli rôzne druhy rozpočtov. Možno ich členiť z viacerých hľadísk, najdôležitejšími sú:

1) podľa dĺžky rozpočtovaného obdobia

- krátkodobý rozpočet – jeho časový úsek neprekračuje dĺžku výrobného/obchodného cyklu, spravidla ide o ročný rozpočet s členením na jednotlivé štvrťroky, resp. mesiace;
- dlhodobý rozpočet – je zostavovaný na časové obdobie dlhšie ako jeden rok;

2) podľa organizačného stupňa

- za podnik ako celok;
- vnútropodnikové rozpočty za jednotlivé hospodárske strediská;

3) podľa obsahu (nazývané aj funkčné rozpočty) - úlohy v nich podnikateľ stanovuje bez ohľadu na to, ktoré útvary sú zodpovedné za ich realizáciu rozpočet výnosov (plán tržieb),

- rozpočet objemu výroby;
- rozpočet výsledku hospodárenia (plán výnosov, nákladov a zisku);
- rozpočet peňažných prostriedkov (plán peňažných tokov);

- rozpočtová súvaha (plánovaná bilancia);
- rozpočet nákupu surovín a materiálu;
- rozpočet marketingových nákladov;
- rozpočet osobných nákladov;
- rozpočet režijných nákladov;

4) podľa vnútropodnikových stredísk.

Pri vymedzovaní obsahu rozpočtu nákladov stredísk sa uplatňuje zásada, že je do nich potrebné rozdeliť všetky náklady, ktoré v stredisku vznikajú.

- rozpočty stredísk pomocných činností;
- rozpočty stredísk ostatných činností;
- rozpočty stredísk správnej činnosti;
- rozpočet zásobovacej činnosti;
- rozpočet odbytových činností;
- súhrnný rozpočet.

Rozhodnutie o tom, ktoré rozpočty sa budú v podniku zostavovať, závisí od mnohých faktorov, najmä však od:

- veľkosti podniku – väčšie podniky zostavujú rozmanitejšie a komplexnejšie rozpočty, pretože aj činnosti v nich sú početnejšie a rozmanitejšie;
- druhu a charakteru činnosti – rozdielne požiadavky budú na rozpočty vo výrobnom podniku, obchodnom podniku či podniku služieb;
- dĺžky rozpočtového obdobia – niektoré rozpočty sú vhodné len na krátke časové obdobia, iné možno zostaviť aj na dlhšie obdobie; v každom prípade dĺžku rozpočtového obdobia určuje schopnosť podnikateľa dostatočne relevantne odhadnúť budúci vývoj. [Kupkovič, 2002]

2.2.2 Vzťah rozpočtu k časovému horizontu

Krátkodobé rozpočty sa spravidla vzťahujú ku kalendárnemu roku a tvoria východisko pre mesačné operatívne rozpočty. „*Tento „kalendárny“ spôsob zostavovania rozpočtu sa stále viac nahradzuje rozpočtami, ktoré sa viažu k prirodzenému výrobnému či*

predajnému cyklu. Hranice medzi dlhodobým a krátkodobým plánovaním už nepredstavujú horizont jedného roka, ale súvisia so životným cyklom výrobku. Životný cyklus môže byť dlhý pol roka u oblečenia alebo obuvi až po niekoľko rokov u lietadiel a zložitých technológií“. [Šoljaková, 2003, 46 s.]

2.2.3 Rozpočtovanie

Je súčasťou manažérskeho účtovníctva a je zamerané na budúcnosť. Začína tvorbou rozpočtu, pri ktorom sa kladie dôraz na znižovanie nákladov a následne sa pravidelne uskutočňuje manažérska kontrola dodržovania jednotlivých, dopredu stanovených úloh. [Vyskočil a Štrup, 2003, 59 - 60 s.]

Hlavné úlohy rozpočtovania sú:

- stanovenie cieľov v konkrétnych finančných rozhraniach;
- poskytnúť informácie pre zostavenie predbežných, prípadne operatívnych kalkulácií;
- vytvoriť podklady pre kontrolu hospodárenia podniku alebo jeho jednotlivých častí.

Údaje z rozpočtovania sa porovnávajú s údajmi, ktoré predkladá vnútropodnikové účtovníctvo.

2.3 Vzťah nákladového a manažérskeho účtovníctva

V krajinách s vyspelou tržnou ekonomikou sa účtovnícke informácie nákladového a manažérskeho účtovníctva využívajú predovšetkým pre rozhodovanie na pozíciách vedúcich pracovníkov, takže pre interných užívateľov.

Obsah je zameraný podľa potrieb manažmentu podniku, ktorý má záujem analyzovať faktory priaznivých aj nepriaznivých výsledkov, teda zistiť z celkovej úspešnosti podniku, ako jednotlivé výkony, útvary alebo činnosti prispeli (resp. budú prispievať) k zlepšeniu postavenia na trhu. [Hradecký a Král, 1995, s. 9-12]

Podnikové vedenie vychádza z analyticky podrobnejších informácií ako externí užívatelia. Pre hodnotenie vyžaduje informácie z minulosti ale aj o predpokladanom, plánovanom alebo žiadanom priebehu. Tieto informácie sú predkladané v časovo kratšom horizonte, a to predovšetkým z dôvodu premenlivosti. Na túto tému nadväzuje operatívny rozpočet, ktorý som bližšie popísala v kapitole 2.1.

„Pre finančné účtovníctvo orientované na stabilitu je príznačná snaha vyrovnávať krátkodobé výkyvy hospodárenia. V hospodársky priaznivých rokoch sa preto – v súlade s princípom opatrnosti – skôr podhodnocujú aktíva a zisky, prípadne nadhodnocujú pasíva a čiastkové straty. Tým sa tvoria tzv. tiché a zrejme rezervy, ktoré potom môžeme v období menej priaznivého vývoja čerpať.“ [Hradecký a Král, 1995, s. 10]

Tabuľka 1 – Hlavné rozdiely medzi finančným a manažérskym účtovníctvom

Finančné účtovníctvo	Manažérske účtovníctvo
Povinné podľa českých zákonov	Nepovinné z právneho hľadiska
Stanovený formát	Formát si vyberá manažment spoločnosti
V peňažnej hodnote	Zahŕňa peňažné aj nepeňažné položky
Zobrazuje výsledky spoločnosti ako celku	Vykazuje výsledky výroby, služby alebo aktivity
Pre interných aj externých užívateľov	Informácie výhradne poskytované pre manažment podniku
Vykazuje sa raz ročne	Poskytovaný podľa potreby manažmentu, niekedy na mesačnej báze

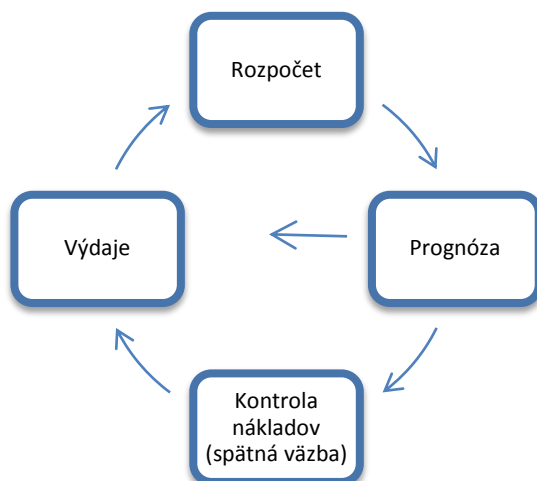
Zdroj: vlastná tvorba

2.3.1 Manažérske účtovníctvo

Môže byť chápané ako systém, ktorý vedeniu spoločnosti predkladá súčasný ekonomický stav. Využíva k tomu predovšetkým evidenciu, analýzu, zoskupovanie a triedenie informácií podnikateľskej činnosti.

„Kľúčovú úlohu na pracovnej pozícii manažéra je dodať správnu službu, v správnom čase, kvalite a nákladoch. Následne je ešte potrebné previesť kontrolu, a to predovšetkým z dôvodu, že majetkové náklady a náklady poskytovania služieb tvoria jeden z najväčších výdajov podniku.“ Správna kontrola nákladov spočíva v kontrole jednotlivých častí, ktoré tvoria celok. [Vyskočil a Štrup, 2003, 58 s.]

Graf 1 – Priebeh kontroly nákladov



Získané informácie sú využívané na:

- formulovanie stratégií;
- plánovaciu a kontrolnú činnosť;
- budúce rozhodnutia;
- šandardizáciu využitia zdrojov;
- informovanosť externých užívateľov;
- zobrazenie stavu spoločnosti zamestnancom, správu aktív.

[Vyskočil a Štrup, 2003, 58 s.]

MINULOSŤ



BUDÚCNOSŤ

2.3.2 Kontrola manažérskeho účtovníctva

Základným postupom pri efektívnej kontrole je porovnanie aktuálneho stavu s plánovaným stavom, štandardom alebo cieľom. Úlohou správneho manažéra je reagovať na danú skutočnosť rýchlo a zároveň vhodným a efektívnym opatrením.

„V dnešných podmienkach vysokej konkurencie v rozvinutej globálnej tržnej ekonomike založenej na informáciách nie je ničím neobvyklým, že sa operatívne, taktické aj strategické plány a ciele revidujú a menia, a to niekedy aj dosť podstatne!“

[Petřík, 2009, 32 s.]

Kontrola je veľmi úzko zopätá s plánovaním a teda má aj podobné delenie na:

- operatívnu kontrolu (1 rok);
- taktickú kontrolu (5 rokov);
- strategickú kontrolu (viac ako 5 rokov).

Ku kontrole sa využívajú rôzne kontrolné systémy. Tomáš Petřík vo svojej knihe *Ekonomické a finanční řízení firmy* ich delí podľa podstaty najznámejších využívaných techník na:

- kvalitatívne - tradičné kontrolné systémy, založené prevažne na báze finančného účtovníctva, napríklad kontrola rozpočtu, nákladové účtovníctvo využívajúce štandardy alebo aktíva, kontrola zásob a pod.;
- kvantitatívne - celkové riadenie kvality (napr. na základe ISO noriem), metódy slúžiace k oceneniu prínosu jednotlivých pracovníkov a manažérov.

[2009, 32 s.]

2.4 Členenie nákladov

Členenie nákladov je dôležité pre podnik z hľadiska ich riadenia. Z tohoto dôvodu je možné členiť náklady z viacerých hľadísk. Náklady členíme podľa druhu, účelu, podľa zodpovednosti za ich vznik, kalkulačne a z hľadiska potrieb rozhodovania. Veľká väčšina firiem člení náklady podľa druhu. [Lazar, 2001, s. 18]

Toto členenie však nie je dostatočne dobré pri využití v manažérskom riadení. Preto by firmy pre potreby manažérskeho riadenia, mali kombinovať druhové členenie, spolu s inými členeniami, a to takými, ktoré dokážu vyjadriť náklady podľa účelu, vynaloženia, zodpovednosti za vznik atď.

2.4.1 Druhové členenie nákladov

Je to členenie podľa nákladových druhov ekonomických zdrojov, ktoré triedi náklady podľa účtovej triedy 5. Nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podľa jednotlivých činností podniku. Súčet nákladov podľa nákladových druhov slúži na vyčíslenie hospodárskeho výsledku podniku.

Účtová trieda 5 – Náklady

50 – Spotrebované nákupy

51 – Služby

52 – Osobné náklady

53 – Dane a poplatky

54 – Iné prevádzkové náklady

55 – Odpisy, rezervy, opravné položky v prevádzkovej oblasti

56 – Finančné náklady

57 – Rezervy a opravné položky finančných nákladov

58 – Mimoriadne náklady

59 – Dane z príjmov a prevodové účty

Pre nákladové druhy sú podľa prof. Ing. Jany Fibírovej, CSc. charakteristické 3 základné vlastnosti:

- *sú z hľadiska ich účtového zobrazenia **prvotné**, stávajú sa predmetom zobrazenia hneď pri ich vstupe do podniku;*
- *sú **externé**, vznikajú spotrebou materiálu, subdodávok, práce alebo služieb od iných subjektov (dodávateľov, zamestnancov);*
- *z hľadiska možnosti ich podrobnejšieho členenia v podniku sú **jednoduché**. [2007, s. 100]*

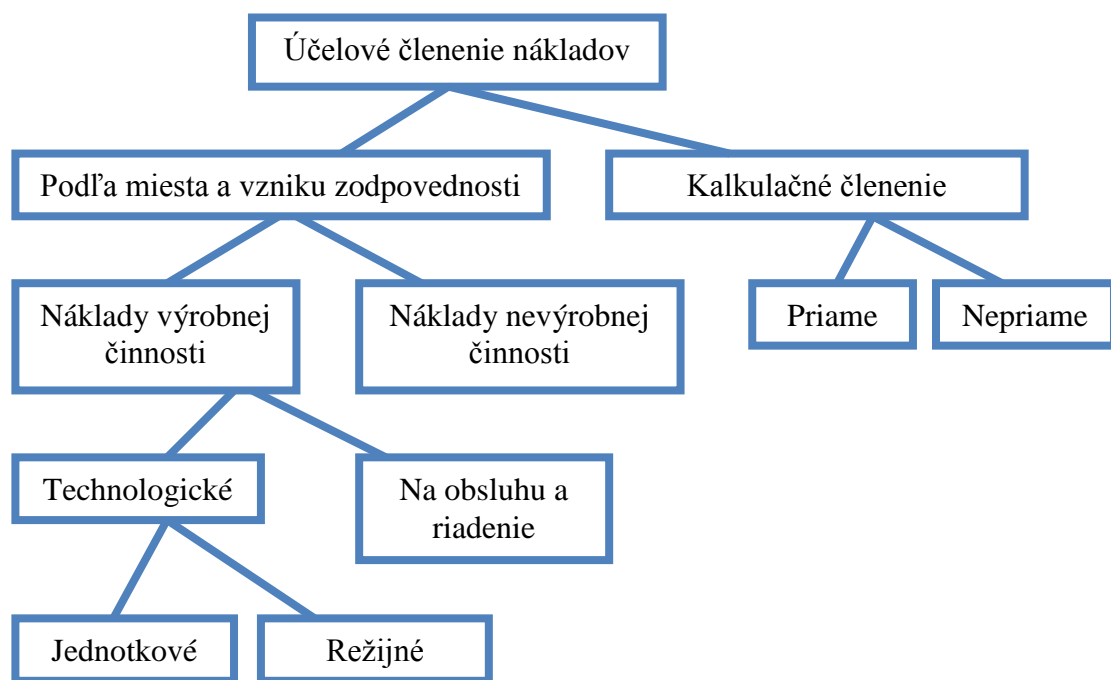
Členenie podľa nákladových druhov je nasledujúce:

1. spotreba materiálu a energie (materiál, palivá, elektrina, plyn, suroviny, ...)
2. mzdové a osobné náklady (mzdy, sociálne a zdravotné poistenie, ostatné sociálne náklady)
3. odpisy hmotných a nehmotných dlhodobých aktív (odpisy budov, strojov, nástrojov, výrobných zariadení a pod.)
4. použitie externých prác a služieb (telekomunikačné služby, dopravné služby, nájomné, služby spojené s opravami, cestovné a pod.)
5. finančné náklady (poistenia, úroky, poplatky a iné.)

2.4.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie nákladov je založené na jednom z dvoch základných hľadísk:

- a) náklady triedime podľa miesta vzniku a zodpovednosti, tj. podľa vnútropodnikových útvarov (stredísk);*
 - b) náklady triedime podľa výkonov, tj. kalkulačným triedením nákladov.*
- [Synek, 2007, s. 78]



1) Náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie

- **Technologické náklady** - súvisia s uskutočňovaním technologického procesu. Patria do skupiny nákladov bezprostredne vyvolaných technológiou určitej činnosti, alebo operácie. Základným hodnotovým nástrojom ich riadenia je kalkulácia.
- **Náklady na obsluhu a riadenie** - radíme do skupiny nákladov, potrebných na vytvorenie, zabezpečenie a udržiavanie podmienok výrobného procesu. Základným hodnotovým nástrojom ich riadenia je rozpočet.

[Král, 2006, s. 68]

2) Jednotkové a režijné náklady

- **Jednotkové náklady** – sú časťou technologických nákladov. Sú príčinne vyvolané vytvorením každej konkrétne definovanej jednotky výkonu. Na základe rozpoznania tejto príčinnej súvislosti vzniku výkonu a nákladu. Rovnako ako u nákladov technologických, je aj u jednotkových nákladov základným hodnotovým nástrojom ich riadenia kalkulácia.

- **Režijné náklady** – nie je u nich možné vyjadriť ich bezprostredný vzťah ku konkrétnej jednotke výkonu. Sú to naopak náklady spoločné pre určitú skupinu výkonov, celých útvarov a pod. Základným hodnotovým nástrojom ich riadenia je tak ako aj u nákladov na obsluhu a riadenie rozpočet. [Fibírová, 2007, s. 104]

3) Náklady priame a nepriame

- **Priame** – nadväzujú priamo na výrobné strediská. Podkladom pre ich výpočet sú technické a hospodárske normy spotreby materiálu, priame mzdy, jednotky výkonu a plánovaný objem výroby. Tu sú zahrnuté aj náklady jednotkové, ktoré sú vyvolané konkrétnym druhom výkonu.
- **Nepriame** – sa nedajú priradiť k jednotlivým strediskám ani výrobkom. Ich výpočet je preto zložitejší. V prípade nájmu alebo odpisom závisia napríklad aj na dĺžke obdobia. Tam kde sa nedajú využiť normy ani odhad, využívajú sa údaje z minulých rokov s prihliadnutím k očakávaným zmenám. [Ogerová a Fibírová, 1998, s. 54]

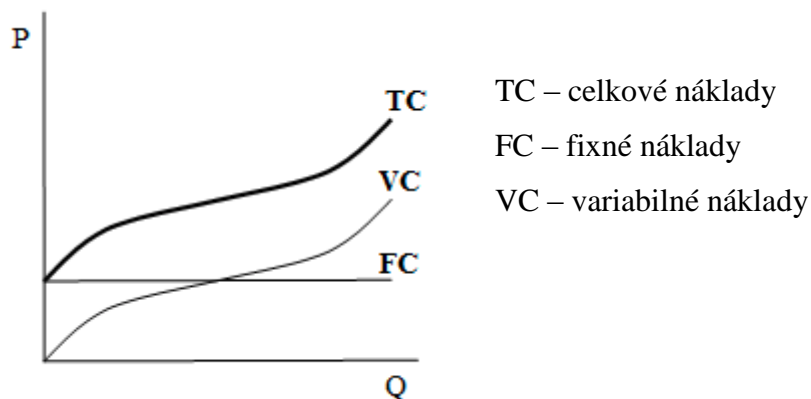
2.4.3 Členenie v závislosti na objeme výkonov

- **Fixné** – sú v závislosti na objeme výkonu alebo aktivity podniku nemenné. Predovšetkým zahŕňajú náklady určené k zaisteniu výrobného procesu, takže ich prevažná časť je spotrebovaná ešte pred začatím výroby. V rámci hospodárnosti už počas procesu nemôžeme v značnej miere ovplyvniť ich výšku. *„Táto skutočnosť samozrejme vedie k požiadavku maximálne využiť danú kapacitu, ktorú tieto náklady poskytujú. Čím väčší bude objem prevádzaných výkonov, tým rýchlejšie bude klesať podiel fixných nákladov na jednotku výkonu. Využitie kapacity je typickým príkladom presadzovania účinnosti pri riadení hospodárnosti.“* [Hradecký a Král, 1995, s. 18]
- **Variabilné** – sú príčinne vyvolané konkrétnou jednotkou výkonu a stanovujú sa podľa noriem spotreby. Závisia teda na množstve vyprodukovaných výrobkov alebo poskytnutých služieb. Na rozdiel od fixných nákladov, variabilné náklady rastú úmerne s rastúcim objemom produkcie. Konkrétne

sa jedná o cenu materiálu alebo spotrebu ľudskej práce, potrebnej na produkciu jednotlivého výrobku alebo služby.

[Král, 2006, s. 75]

Graf 2 – vývoj nákladov v závislosti na cene a množstve



2.4.4 Členenie nákladov podľa pôvodu

- **Primárne** – sú to náklady, ktoré sú pri účtovaní nákladových druhov priradené priamo na vrub nákladového strediska, tzn. v okamihu obdržania účtového dokladu; napríklad náklady vynaložené na priamy materiál, priame mzdy a pod.
- **Sekundárne** – dopĺňujú náklady primárne. Ich vznik je spojený so spotrebou ekonomických zdrojov, ktoré môžu byť dodávané externým dodávateľom alebo iným vnútropodnikovým strediskom.

[Hradecký a Král, 1995, s.16]

2.4.5 Relevantné a irelevantné náklady

U tradičných členení nákladov sa vychádza zo skutočne evidovaných nákladov z minulých období, u klasifikácií uskutočňovaných pre účely manažérskeho účtovníctva sa orientujeme na odhady budúcich nákladov, ktoré majú vzťah k nejakému konkrétnemu rozhodnutiu. „*Koncept relevantných a irelevantných nákladov začal byť používaný pre hodnotenie manažérskych rozhodnutí s cieľom eliminovať skreslenia, ktoré nám môžu do rozhodovacieho procesu priniesť irelevantné náklady a ich zahrnutie do rozhodovacieho plánu.*“ [Popesko, 2009, s. 41]

- **Relevantné náklady** – ich výška sa mení v závislosti na prijatí alebo neprijatí rozhodnutia. Špeciálnou variantou sú rozdielové náklady, ktoré vyjadrujú rozdiel medzi nákladmi pred rozhodnutím a po zaznamenaní dopadov rozhodnutia.
- **Irelevantné náklady** – zostávajú nemenné bez ohľadu na rozhodovací proces.

2.4.6 Utopené náklady

Jedná sa o náklady, ktoré majú pôvod v minulosti a ich následky nemôžu byť zmenené žiadnym rozhodnutím v budúcnosti. Sú špecifickým druhom irelevantných nákladov, o ktorých som sa zmienila v predošlej kapitole. Pre utopené náklady sú charakteristické nasledujúce súvislosti:

- celkovú výšku nemôžeme ovplyvniť;
 - sú vynaložené pred zahájením výroby;
 - vzťahujú sa k relatívne vzdialenému časovému úseku medzi výdajmi a vyjadrením nákladov;
 - jedinou možnosťou ich zníženia je opačne pôsobiace investičné rozhodnutie.
- [Popesko, 2009, s. 42]

2.4.7 Alternatívne náklady

Náklady alternatívne, inak nazývané aj náklady obetovanej príležitosti, môžeme charakterizovať ako ušlé výnosy, o ktoré sa podnik pripravuje v závislosti uprednostnenia

jedného statku/služby pred druhým. Pre rozhodovanie manažéra platí, že sa vždy uprednostňuje hodnota najvýhodnejšej možnej alternatívy.

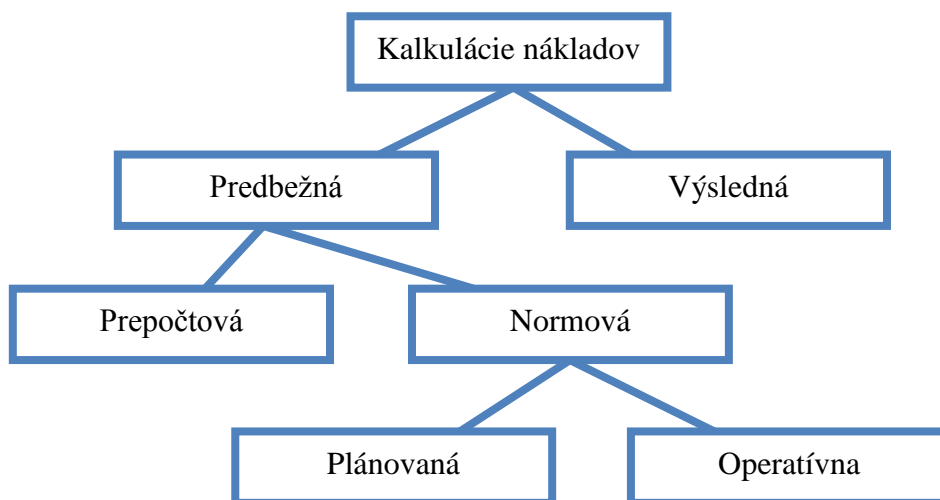
Tieto náklady je ďalej možné deliť na:

- **implicitné** – nemajú formu peňažných výdajov, finančné účtovníctvo tieto náklady nezachycuje;
- **explicitné** – náklady, ktoré podnik platí formou peňažných výdajov za nakúpené výrobné zdroje, nájomné a pod. [Synek, 2007, s. 83-84]

2.5 Kalkulácie

Kalkulácia v riadení nákladov vo všeobecnosti stanovuje náklad na jednotku produkcie. Kalkulačná jednotka je základná jednotka výkonu, ktorá môže predstavovať 1 ks ale aj 1 hodinu. Je to teda jednotka, pre ktorú je logické zistiť náklady, ktoré budú alebo by mohli byť vynaložené na vznik jednej takejto kalkulačnej jednotky.

2.5.1 Kalkulačný systém



Kalkulačný systém môžeme definovať ako súbor kalkulácií:

1) predbežných

- **prepočtových** – hlavnou úlohou je vytvoriť podklady pre predbežné hodnotenie efektívnosti. Zostavuje sa napríklad v dobe, kedy sa výrobok pripravuje a nie je k dispozícii žiadna technologická ani konštrukčná dokumentácia. Ako užitočné podklady pre zostavenie prepočtovej kalkulácie môže podnik využiť výsledné kalkulácie, technické parametre, ceny, hmotnosť rovnakých alebo podobných výrobkov. Kvalita tejto kalkulácie je závislá na pravdivosti dokumentácie, ktorú má podnik aktuálne k dispozícii;
[Synek, 2007, s. 98]
- **operatívnych** – ako podklady slúžia podrobné normy (štandardy) pre spotrebu času alebo materiálu, aktuálne v danej chvíľu zostavovania operatívnej kalkulácie, tzn.. sú platné vždy odo dňa, kedy sa zmenil

priebeh výrobného procesu. Po každej zmene konštrukčnej alebo technologickej dokumentácie, ktorá obsahuje normy spotreby materiálu alebo času sa mení operatívna kalkulácia na novú. V jednoduchosti teda môžeme uvážiť, že operatívna kalkulácia ukazuje v ktoromkoľvek platnú výšku bežných, operatívnych noriem spotreby ekonomických zdrojov. A teda ž je najpresnejšou kalkuláciou v podnikoch;

[Král, 2006, s. 195]

- **plánovaných** - platí počas celého obdobia, pre ktoré je zostavená. Základom je ročná kalkulácia, ktorá je obsahovo naviazaná na výkony, náklady, tvorbu zisku a priemerné náklady výrobku, vyrábaného v tomto období. Plánovaná kalkulácia nie je bezprostredne nutná pre výrobné strediská. Tie sa riadia predovšetkým normami (štandardmi) spotreby, ktoré sú uvedené v operatívnej kalkulácii. Počas obdobia platnosti plánovanej kalkulácie; [Král, 1997, s. 123]

- 2) **výsledných** – výsledná kalkulácia sa zostavuje až po skončení obdobia, poprípade po ukončení výroby a pod. Funguje ako kontrolný nástroj hospodárnosti. Využíva sa pri porovnávaní s predbežnou kalkuláciou a slúži ako podklad pre riadenie cien, budúce prepočtové kalkulácie alebo pre sledovanie vývoja dlhodobých trendov. [Šoljaková, 2011, s. 250-251]

2.5.2 Metódy kalkulácií

Kalkulačné metódy sa členia na základe predmetu kalkulácie (jednoduchý alebo zložitý výrobok), na spôsobe pričítania nákladov k výnosom (ako sa priradzujú náklady ku kalkulačnej jednotke), na požiadavkách kladených na štruktúru a iné. Tradične sa kalkulačné metódy delia takto:

- a) kalkulácie delením
 - prostá kalkulácia delením
 - stupňovitá kalkulácie delením
 - kalkulácia delením s pomerovými číslami
- b) kalkulácie prirážkové
- c) kalkulácie v združenej výrobe

- zostatková (odčítacia) metóda
- rozčítacia metóda
- metóda kvantitatívnej výťažke

d) kalkulácie rozdielové

- kalkulácie štandardných nákladov
- normová metóda

2.5.3 Typový kalkulačný vzorec

Predstavuje určitý sled jednotlivých nákladových položiek. Príkladom kalkulačného vzorca môže byť:

Vzorec 1 – Kalkulačný vzorec

1. Priamy materiál (materiál)
2. Priame mzdy (mzdy pracovníkov bezprostredne narábajúcich s výrobkom)
3. Ostatné priame náklady
4. Výrobná réžia (režijné náklady)
- Vlastné náklady výroby (prevádzky)
5. Správna réžia (spoločné náklady podniku)
- Vlastné náklady výkonu
6. Odbytová réžia (náklady na predaj)
- Úplné vlastné náklady výkonu
7. Zisk (strata)
Cena výkonu (základná)

Úplné vlastné náklady výkonu vlastne udávajú všetky náklady, ktoré podnik vynaloží alebo vynaložil na výrobu kalkulačnej jednotky. Sú taktiež základom pre tvorbu predajnej ceny – podnik by zrejme dlhodobo nemal predávať svoje výrobky (kalkulačné jednotky) za cenu nižšiu než sú úplné vlastné náklady výkonu – predával by ich so stratou.

„Uvedený vzorec je vlastne kalkuláciou ceny, kedy cena vzniknutá podľa princípu náklady + zisk = cena. Ide o tzv. nákladovú cenu. Zisk pripočítaný k nákladom je stanovený tak, aby bola zaistená požadovaná výnosnosť kapitálu. Cenová kalkulácie slúži predovšetkým ako podklad pre jednanie s odberateľmi.“ [Synek, 2007, s. 98]

2.5.4 Metóda krycieho príspevku

Kalkulácia krycieho príspevku, inak nazývaného aj príspevku na úhradu fixných nákladov a zisku, je metóda, ktorá súvisí s rozčlenením nákladov na náklady variabilné a fixné. Pomocou tejto metódy sa kalkuluje iba náklady variabilné. Fixné náklady, ktoré sú nevyhnutné pre zaistenie chodu spoločnosti sa do nákladov nepremietajú, ale zahŕňajú sa do celkového výsledku pre dané obdobie. [Popesko, 2009, s. 87-91]

Výpočet krycieho príspevku je vyjadrený ako rozdiel medzi predajnou cenou výrobku a jeho variabilnými nákladmi – teda skutočnou vnútropodnikovou cenou výrobku. Krycí príspevok je teda veličinou pre hodnotenie výrobku.

Je to predovšetkým metóda, ktorá nám umožňuje dopredu sledovať kumulácie pridaných hodnôt jednotlivých výrobkov. Metóda nepracuje s prostou maržou, ale s tzv. krycím príspevkom na krytie nákladov a ziskov. [Šoljaková, 2011, s. 215-217]

Zmenu výšky príspevku môže ovplyvniť napríklad:

- zmena ceny priameho materiálu,
- zmena ceny práce, a pod.

Z toho vyplýva, že zmenu výšky krycieho príspevku neovplyvní zmena fixných nákladov. Existujú aj viacstupňové príspevky na úhradu, kde sa fixné náklady ďalej rozčleňujú do niekoľkých skupín a tak vznikajú medzistupne krycieho príspevku. Takýmto spôsobom je možné spresniť väzby krycieho príspevku na konkrétne fixné náklady. [Popesko, 2009, s. 87-91]

Výpočet krycieho príspevku môžeme aplikovať pre:

- podnik ako celok;
- za úsek alebo skupinu výrobkov;
- za jednotlivé výrobky.

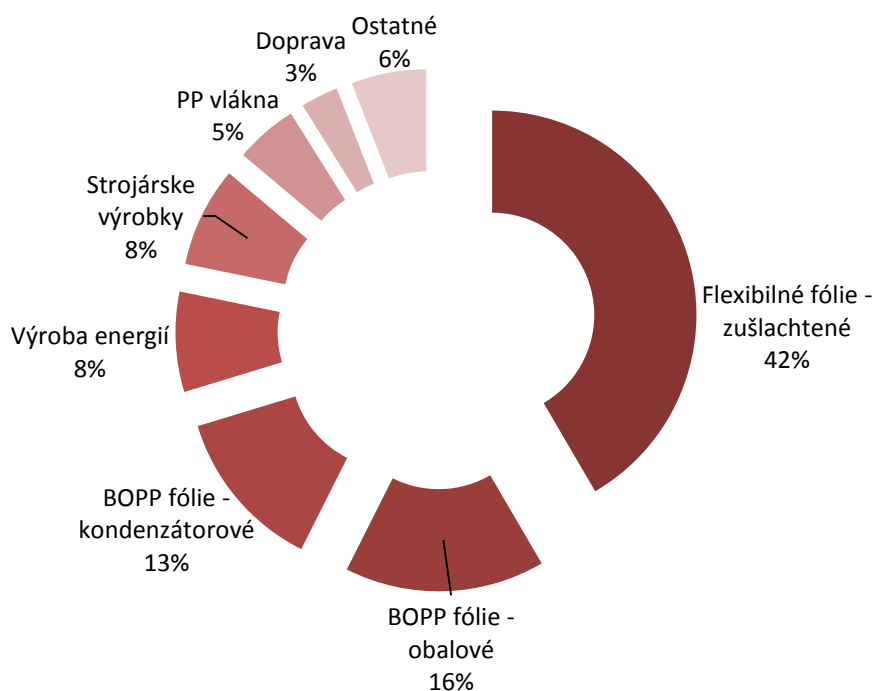
3 Analýza súčasného stavu

3.1 Základné údaje o holdingovej spoločnosti

Spoločnosť má pôvod už v roku 1934, kedy ju založil podnikateľ, známy v celom svete, Tomáš Baťa. Spoločnosť sa spočiatku zaoberala iba fóliami a strojárenskou výrobou. V súčasnosti sa celá spoločnosť delí na 9 divízií, ktoré sa orientujú na:

- 1) fólie - syntetické materiály, výroba a predaj výrobkov z plastov laminované fólie, liate fólie, hĺbkotlač;
- 2) kondenzátorové fólie – BOPP obalové fólie, výroba, zušľachtovanie a predaj flexibilných fólií pre obalové účely a pre elektrotechnický priemysel;
- 3) vlákna – výroba viskózneho hodvábu, výroba z recyklovaných polypropylénových vlákien;
- 4) strojárenské výrobky – zlievareň, strojárenská výroba;
- 5) energie - výroba a distribúcia energií;
- 6) doprava - dopravno-zasielateľské služby;
- 7) environmentálne prostredie – recyklácia odpadov, dohľad na ovplyvňovanie životného prostredia znížením emisií a znečistenia vôd;
- 8) hotelové služby – ubytovanie, prenájom konferenčných priestorov;
- 9) nadácia – ekonomická a sociálna pomoc najväčšieho zamestnávateľa v regióne.

Graf 3 – Percentuálne zastúpenie divízií na aktivitách spoločnosti



Výrobné závody sú umiestnené na Slovensku, Ukrajine a vo Fínsku.

Spoločnosť má teda už viac ako 75-ročnú tradíciu a počas tejto doby prešla niekoľkými zmenami a etapami, ako napríklad aj privatizáciou a členením na menšie subpodniky.

V 90. rokoch 20. storočia spoločnosť 2x získala ocenenie exportér roka. Je partnerom niekoľkých celosvetovo uznávaných výrobcov pôsobiacich v oblasti výroby polygrafických strojov, robotických zariadení na spracovanie plastov, pre potravinársky priemysel, automobilový priemysel, stavebníctvo a iné odvetvia.

Je držiteľom platných certifikátov ISO 9001:2008, STN EN ISO 9001:2009, EN ISO 14001:2004, PKP Cargo CCWR-621-111/2013 a iných.

V tabuľke nižšie je sumarizácia vývoja spoločnosti od roku 1934, kedy bola spoločnosť založená, až do roku 2013, kedy sa uskutočnila posledná významná zmena. Prehľadný zoznam je získaný z internetových stránok spoločnosti.

Dôležité zmeny v spoločnosti v chronologickom poradí:

- 1934** založenie výrobného závodu firmou Baťa zo Zlína
- 1936** výroba viskózového hodvábu (ukončené v r. 1980)
- 1938** výroba celofánu – 1. spoločnosť v Európe a 2. vo svete (ukončené v r. 1997)
- 1938** začiatky potlače fólií
- 1938** začiatky strojárskej a hutníckej výroby
- 1951** začiatky výroby polyamidového vlákna a striže (ukončené v r. 1993)
- 1965** začiatky výroby polyetylénových fólií
- 1965** začiatky výroby polypropylénovej striže (ukončené v r. 1971)
- 1967** začiatky výroby automatických baliacich strojov
- 1973** začiatky výroby polypropylénového hodvábu
- 1978** začiatky výroby biaxiálne orientovaných polypropylénových (BOPP) fólií
- 1989** začiatky výroby BOPP kondenzátorových fólií
- 1994** privatizácia spoločnosti a reštrukturalizácia skupiny
- 1996** začiatky výroby plastových výrobkov z recyklátov
- 2003** výroba polypropylénových mikrovláken
- 2008** modernizácia výroby odliatkov
- 2011** kombinovaná výroba energií (elektrická energia, teplo, chlad)
- 2012** modernizácia potlače (11-farebná hĺbkotlač)
- 2013** modernizácia výroby BOPP kondenzátorových fólií

3.2 Strojná divízia

V praktickej časti tejto bakalárskej práce je venovaná pozornosť analýze nákladov v strojnej divízii celej spoločnosti. V súčasnosti sa spoločnosť snaží stať popredným systémovým dodávateľom v oblasti opracovania, montáže a vývoja strojných celkov so zameraním na spokojnosť zákazníka, a tak zabezpečiť trvalý rozvoj a šírenie dobrého mena spoločnosti.

Spoločnosť v súčasnosti vlastní širokospektrálne technologické vybavenie riadené na princípe CNC (Computer Numeric Control) – číslicové riadenie počítačom, a NC (Numerical Control) – číslicové ovládanie alebo stroje s ovládaním nečíslíkovým. Spolu spoločnosť v strojnej divízii vlastní 68 ťažkých strojov na obrábanie a tepelné spracovanie kovu. Stroje sú delené na:

- CNC obrábacie centrá horizontálne;
- CNC frézky a vyvítavačky;
- NC a CNC vŕtačky;
- NC a CNC sústruhy;
- konvenčné stroje;
- zariadenia na výrobu ozubení;
- hobľovanie, obrážanie, pretáhovanie;
- tepelné spracovanie.

Do spoločnosti zaoberajúcou sa strojárskou výrobou ďalej patrí divízia zameraná na chemické opracovávanie výkonov, ktorá neustále vyvíja svoj vlastný produkt - baliace automaty. Divízia servisných služieb poskytuje široké spektrum služieb podnikom v oblasti návrhu dodávky a servisu systémov priemyselnej automatizácie, rôzne druhy opráv, metrologických činností a iné. Každá z nich pôsobí so špecifickými výrobkami na vlastných trhoch.

3.3 Výrobky a služby

3.3.1 Výrobky

Z najväčšej časti sa spoločnosť zameriava na výrobu strojných celkov, ktorá sa zaoberá predovšetkým opracovaním a montážou výrobkov podľa individuálnych požiadaviek zákazníka, a zlievareň s výrobou odliatkov z rôznych druhov materiálov spolu s pridruženými činnosťami, ako je výroba modelových zariadení, tepelné spracovanie a pod. Výrobky sú realizované predovšetkým pre polygrafické stroje a zariadenia na spracovanie plastov, pre potravinársky priemysel, automobilový priemysel, stavebníctvo a iné odvetvia. Portfólio výrobného programu tvoria:

- zákazková výroba montážnych skupín a komponentov podľa individuálnych požiadaviek zákazníka;
- dodávky opracovaných odliatkov zo sivej a tvárnej liatiny a oceľoliatiny;
- valce a rotačné telesá;
- výroba a montáž automatických baliacich strojov;
- návrhy, dodávky a servis systémov priemyselnej automatizácie;
- opravy, výroba a montáž elektrických zariadení;
- metrologické a kalibračné činnosti.

Modeláreň spoločnosti ďalej ponúka:

- zhotovenie modelového zariadenia (z polyuretánových živíc, epoxidu a dreva) pre kusovú i sériovú výrobu ako pre ručné tak pre strojné formovanie;
- výrobu jednoduchých modelov z polystyrénu;
- opravy a technologické úpravy modelov;
- výrobu atypických kusových zákaziek;
- 3D programovanie SOLID EDGE;
- výrobu modelov podľa 3D dát.

Spracovanie a výroba dielcov, podskupín, skupín a strojných celkov pre:

- a. stavebné a manipulačné stroje;
- b. polygrafický priemysel;
- c. stroje na spracovanie obalov;

- d. potravinárske stroje;
- e. textilný priemysel;
- f. železničné koľajové vozidlá;
- g. dielce telesa čerpadiel a hydrauliky;
- h. dielce pohonových elementov;
- i. návrhy a realizácia výrobných prípravkov;
- j. konštrukcia a technologické poradenstvo;
- k. kompletné spracovanie a výroba projektov;
- l. konštrukcia, výroba, úprava a oprava výrobných prípravkov;
- m. opravy alebo výroba náhradných dielcov a skupín;
- n. tepelné a povrchové úpravy, konzervácia;
- o. oprava a brúsenie nástrojov;
- p. opravy a úpravy dielcov návarom, mikronávarom alebo termonástrekom;
- q. 3D meranie a tvorba meracích protokolov;
- r. oprava a brúsenie nástrojov a náradia pre stolársku výrobu.

[internetové stránky spoločnosti, ©2015]

3.3.2 Služby

Medzi služby sú zahrnuté:

- spracovanie kovového odpadu trieskového opracovania;
- oprava, brúsenie náradia, dodávky plátkov;
- návrh a výroba montážnych a upínacích prípravkov;
- kontrola kvality (mechanické vlastnosti, 3D rozmerová kontrola, atesty);
- návrh a spracovanie konštrukčnej dokumentácie – valcový program;
- technologické poradenstvo, príprava postupov;
- skladové zásoby hutného materiálu;
- kooperácia;
- oprava dielcov mikronávarmi, oprava povrchu;
- oprava a brúsenie nástrojov a náradia pre stolársku výrobu.

3.4 Analýza indexu nákladovosti

V nasledujúcej tabuľke je vyhodnotenie súčasného stavu spoločnosti. Porovnávala som roky 2010 až 2014 na základe údajov z výkazu ziskov a strát.

Tabuľka 2 – Vývoj nákladov v rokoch 2010 až 2014

Pomerové ukazovatele	2010	2011	2012	2013	2014
Spotreba materiálu	3 996 838	6 048 453	6 278 360	6 264 054	4 739 365
Spotreba energie	759 993	1 181 273	1 255 198	1 100 072	1 053 867
Služby	2 763 523	4 152 166	4 314 814	4 363 528	3 344 710
Mzdové náklady	2 462 918	3 311 796	3 176 662	3 348 451	3 004 377
Zákonné soc. poistenie	844 123	1 150 523	1 115 798	1 185 106	1 062 970
Ostatné soc. náklady	1 508 044	250 610	329 968	311 932	280 644
Dane a poplatky	26 877	39 207	42 217	44 826	51 047
Ostatné náklady	158 066	65 783	69 267	76 591	112 955
NÁKLADY CELKOM	12 520 381	16 199 811	16 582 284	16 694 560	13 649 934

Zdroj: Vlastné spracovanie výkazu ziskov a strát spoločnosti

V roku 2010 prešla spoločnosť zásadnou štrukturálnou zmenou. Strojní divízia sa oddelila od materskej spoločnosti a spojila sa následne so servisnou divíziou. Od toho roku divízia zastrešuje servis, strojnú výrobu, zlievareň a modeláreň. Z tohto dôvodu nie sú dáta z roku 2010 relevantné pre porovnanie s ďalšími rokmi.

Materiál sa vyvíja predovšetkým od množstva zákaziek odberateľov. V tomto prípade je užitočným ukazovateľom pomer materiálu a tržieb.

Energie majú približne konštantné výsledky. Navýšenie v roku 2012 bolo spôsobené tuhšou zimou a z tohto dôvodu boli vyššie náklady na kúrenie v priestoroch spoločnosti. Výšku nákladov okrem vykurovania priestorov ovplyvňujú aj obchodné zákazky spoločnosti od odberateľov, na základe ktorých sa potom využívajú stroje.

Náklady za služby majú v rokoch 2011 až 2013 ustálený charakter. V roku 2014 tieto náklady výrazne poklesli. Dôvodom tejto zmeny bolo odkúpenie, od materskej spoločnosti, všetkých strojov, ktoré využíva strojná divízia na výrobu. V predošlom období sa práve v tejto položke zobrazoval prenájom platený materskej spoločnosti za využívanie strojov.

Následok odkúpenia strojov od materskej spoločnosti je viditeľný aj v položke odpisov dlhodobého hmotného majetku, kde náklady naopak stúpili.

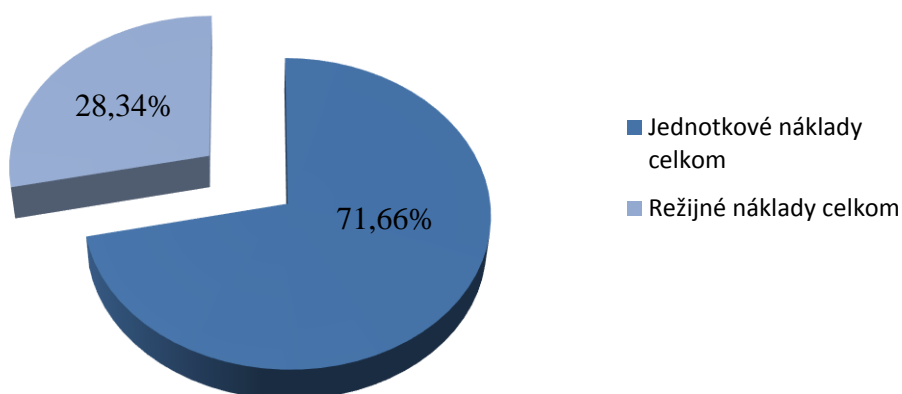
Mzdové náklady, zákonné sociálne poistenie a ostatné sociálne náklady sa viažu predovšetkým k počtu zamestnancov. V rokoch 2011, 2012 a 2013, teda po oddelení strojnej divízie od materskej spoločnosti, bola ešte spoločnosť naďalej formovaná a sponzorovaná materskou spoločnosťou a udržiavala si počet zamestnancov na pôvodnej úrovni. V roku 2014 náklady v týchto položkách poklesli práve na základe prepúšťania zamestnancov, predovšetkým vo výrobných častiach.

Zásadná zmena v ostatných nákladoch v roku 2014 bola spôsobená zmluvnou pokutou na prehranom súdnom konaní.

3.5 Analýza jednotkových a režijných nákladov

Druhovú členenie nákladov je v podniku využívané pri zostavovaní výkazu ziskov a strát, tzn. „výsledovka“. Výsledovka je predovšetkým prehľadné usporiadania všetkých výnosov a nákladov za určité obdobie, spravidla pre jeden kalendárny rok.

Graf 4 – Pomer jednotkových nákladov k režijným nákladom



Z grafu 4 môžeme vyčítať, že v spoločnosti prevládajú režijné náklady nad jednotkovými približne v pomere 5:2. Režijné náklady pokrývajú 28,34% z celkových nákladov a jednotkové náklady tvoria 71,66% celkových nákladov. Znamená to, že spoločnosť nekalkuluje jednotlivé náklady na výkony a zväčša počíta s nákladmi na celú fabriku jednotne. Dôvodom takejto kalkulácie je prevládajúca zákazková výroba, kedy sú produkty vyrábané v obmedzenom množstve aj v obmedzenom časovom intervale. Pre takýto druh výroby je nemožné presne určiť predbežné náklady napríklad na energie, priame mzdy, opravné položky a pod.

V tabuľke 2 sú uvedené náklady jednotkové a režijné, ktoré boli popísané v teoretickej časti bakalárskej práce. U jednotkových nákladov, na rozdiel od režijných, sa rozoznávajú príčinné súvislosti vzniku výkonu a naňho viazaného nákladu

Tabuľka 3 – Rozdelenie nákladov na jednotkové a režijné v roku 2014

Náklady 2014	v €	Percentuálny podiel	
Jednotkové náklady	-	Podiel na celkových nákladoch	Podiel na jednotkových nákladoch
Spotreba priameho materiálu	4 069 500,79	29,61%	41,32%
Obstarávacie náklady	86 799,28	0,63%	0,88%
Spotreba pomocného materiálu	496 551,42	3,61%	5,04%
Spotreba normovanej energie	788 102,03	5,73%	8,00%
Mzdové náklady - prevádzkové	1 802 626,21	13,12%	18,30%
Služby	2 521 877,74	18,35%	25,61%
Zákonné sociálne poistenie	83 564,81	0,61%	0,85%
Jednotkové náklady celkom	9 849 022	71,66%	100%
Režijné náklady	-	Podiel na celkových nákladoch	Podiel na režijných nákladoch
Spotreba pomocného materiálu	86 513,27	0,63%	2,22%
Spotreba režijnej energie	265 765,15	1,93%	6,82%
Mzdové náklady - režijné	1 201 750,81	8,74%	30,86%
Služby	817 002,87	5,94%	20,98%
Sociálne náklady	1 260 049,49	9,17%	32,36%
Dane a poplatky	30 509,35	0,22%	0,78%
Ostatné náklady	112 954,67	0,82%	2,90%
Finančné náklady	119 822,91	0,87%	3,08%
Režijné náklady celkom	3 894 369	28,34%	100%
Náklady celkom	13 743 391	100%	100%

Zdroj: vlastné spracovanie interných dokumentov spoločnosti

V tabuľke 3 sú náklady uvedené v nadradených kategóriách, do ktorých konkrétne spadajú:

- **spotreba priameho materiálu:** suroviny, náhradné diely, pomocný materiál, opravné položky k zásobám ...
- **obstarávacie náklady:** prepravné, colné poplatky, obaly, dovozná prirážka ...

- **spotreba pomocného materiálu:** náhradné diely pre opravu, pomocný materiál, nástroje vo výdajni, čistiace potreby, knihy, kancelárske potreby, nápoje a potraviny ...
- **spotreba energie:** elektrický prúd, para, voda, tuhé a tekuté palivo, plyn, chlad, vzduch, zemný plyn
- **služby:** oprava, údržba, kooperácie, prepravné, nakladanie s odpadom, provízie, reklama, cestovné ...
- **sociálne náklady:** zákonné sociálne poistenie, odstupné ...
- **dane a poplatky:** cestná daň, daň z nehnuteľností ...
- **finančné náklady:** nákladové úroky, kurzové straty, ostatné náklady na finančné činnosti, bankové úroky, ostatné poistenie ...
- **ostatné náklady:** manká a škody, dary, pokuty a penále, tvorba a zúčtovanie opravných položiek, poistenie majetku

Tabuľka znázorňuje rozčlenenie nákladov podľa účelu a to na jednotkové a režijné. V súvahe spoločnosti za rok 2014 sa nachádzajú ďalšie položky, ako napríklad mimoriadne náklady, zostatkové ceny predaného dlhodobého majetku, predané cenné papiere a pod., ktoré sú však kryté tržbami predaja, a teda do riadenia nákladov nezasahujú.

Ostatné náklady nie sú priamo spojené s výrobným procesom, avšak spadajú do režijných nákladov pretože súvisia s mimoriadnou činnosťou.

Mzdové náklady sa v spoločnosti nesledujú s presnosťou na jednotkové a režijné. Mzdy sú kalkulované celkovo a následne prerozdelené v pomere 40% režijné náklady a 60% prevádzkové náklady, ktoré sú viazané na jednotku výkonu.

Náklady označené ako jednotkové môžeme rozdeliť na tie, ktoré majú lineárny charakter a teda s pridanou jednotkou výkonu sa zvýšia o presnú jednotku ceny.

V opačnom prípade hovoríme o nákladoch jednotkových nelineárnych, kedy s každou pridanou jednotkou výroby sa náklady zvyšujú, avšak pridané jednotky výkonu majú charakter nákladov $x_1 > x_1+1 > x_1+2 > x_1+n$. To znamená, že s každou ďalšou pridanou jednotkou výkonu sa náklady na ňu znižujú. Takýmito nákladmi sú napríklad oprava

a údržba, spotreba materiálu – vyradenie obalov, spotreba pomocného materiálu, nákup náhradných dielov a materiálu pre opravy.

Druhou špeciálnou podskupinou jednotkových nákladov sú provízie a nakladanie s odpadom, ktoré boli zahrnuté do položky *služby*. Tieto náklady majú charakter jednotkový, avšak s veľmi malým koeficientom (približne 0,1). Znamená to, že kým výnosy z provízií a nakladania s odpadom vzrastú o 100%, náklady vzrastú približne o 10%.

Spoločnosť delí náklady na jednotkové a režijné na celé hospodárske obdobie, spravidla na jeden kalendárny rok. Rozdelenie nákladov na jednotlivé výkony nie je pre spoločnosť jednoduché. V prípade, že by spoločnosť sledovala náklady na jednotlivé výkony, potrebovala by niekoľko pracovníkov, ktorý by spracovávali reporty a sledovali odbery energií, disponibilné kapacity zamestnancov, spotrebu služieb viazaných k výkonom a pod. Zo skúseností spoločnosti je možné tvrdiť, že takéto prepočítavanie nákladov na jednotky výkonov je neefektívne a preto si spoločnosť prepočítava náklady na výkony pomocou metódy krycieho príspevku. O tejto metóde som sa zmienila v teoretickej časti bakalárskej práce a v nasledujúcej časti bakalárskej práce je uvedený názorný príklad prepočtu metódy.

3.5.1 Analýza jednotkových nákladov

Spotreba priameho materiálu tvorí približne 51% jednotkových nákladov, čo je pre výrobný podnik strojárenského charakteru typický ukazovateľ. Ostatné náklady majú nižšie zastúpenie.

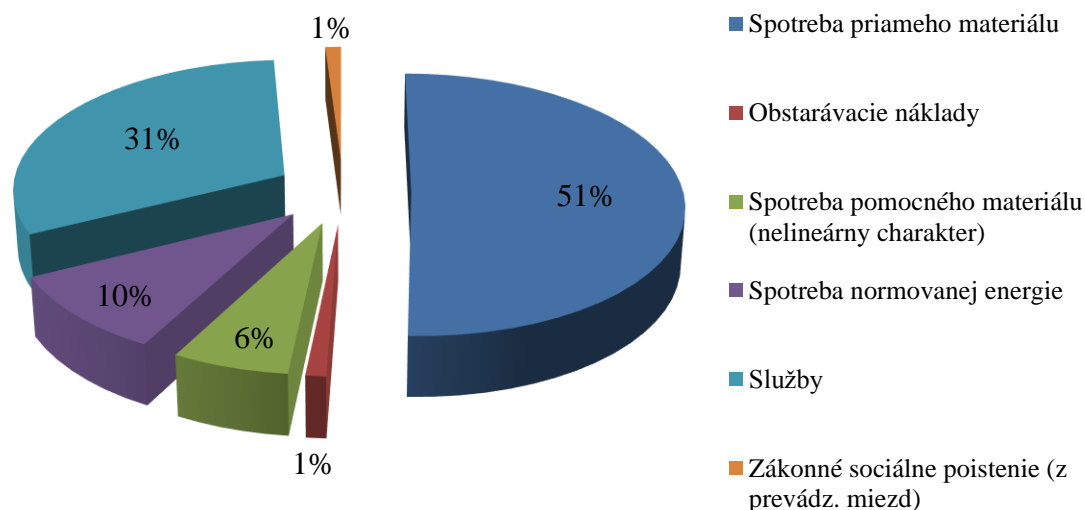
Služby v zastúpení približne 31% sú nedielnou súčasťou jednotkových nákladov, kde spadá kooperácia s divíziami podniku zaobstarávajúcimi prepravu, nakladanie s odpadom a pod. Práve tieto náklady sa bezprostredne viažu ku konkrétnemu výrobku.

Spotreba normovanej energie, ktorá sa na jednotkových nákladoch podieľa z 10% je tvorená spotrebou vody, zemného plynu, tepla, chladu a pod. a túto energiu je spoločnosť schopná sledovať na jednotku výkonu.

Podobný prípad sú aj sociálne náklady, ktoré sú odvádzané z miezd pracovníkov vo výrobe. Tieto náklady si spoločnosť vypočítava na základe reportu z pracovných výkazov

zamestnancov, ktorý po pracovnej dobre vyznačujú v informačnom systéme počet odpracovaných hodín na konkrétnych strojoch alebo projektoch.

Graf 5 – Rozdelenie jednotkových nákladov



3.5.2 Analýza režijných nákladov

Takmer polovičnú časť režijných nákladov tvoria sociálne náklady. Spoločnosť v súčasnosti zamestnáva približne 240 zamestnancov. Do týchto nákladov sú teda započítané zákonné sociálne poistenie z výrobných aj režijných miezd. Mimo odvodov za zákonné sociálne poistenie sú do týchto nákladov započítané aj zákonné sociálne náklady ako odstupné a ostatné sociálne náklady.

Ostatné náklady sú tvorené niekoľkými rôznymi položkami. Sú to poistenia majetku, dary, odpisy nevymožiteľných pohľadávok, zmluvné pokuty a penále, ostatné pokuty a penále, ostatné prevádzkové náklady, manká a škody, tvorba a zúčtovanie opravných položiek.

Dane a poplatky zastávajú najnižšiu časť režijných nákladov a sú tvorené cestnou daňou, daňou z nehnuteľnosti a ostatné dane.

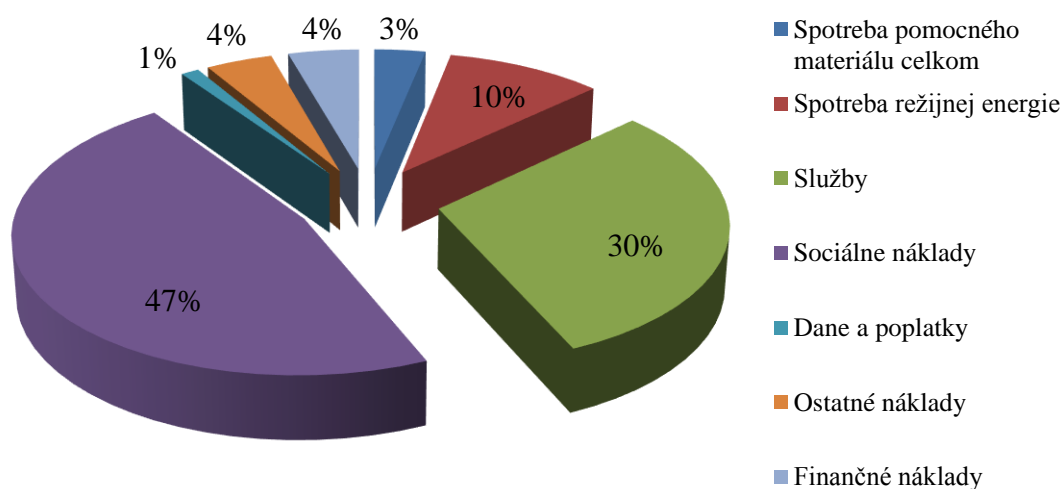
Spotreba režijnej energie zahŕňa spotrebu elektrickej energie, pary, vody, chladu, tlakového vzduchu a spotrebu zemného plynu. Tieto energie spoločnosť nevie priradiť k jednotke výkonu.

Medzi služby s režijnými nákladmi boli zahrnuté nájomné, cestovné, náklady na reprezentáciu, telekomunikačné služby, poradenstvo a právne služby, náklady na školenia, úprava vôd, kanalizačné a stočné. Práve spomenuté náklady spoločnosť nemôže priradiť k nákladom daného výkonu, pretože sa spravidla ani k žiadnemu výkonu neviažu.

Podiel 4% režijných nákladov tvoria finančné náklady, ako napríklad úroky, bankové úroky investičné a prevádzkové, kurzové straty.

Spotreba pomocného materiálu zaberá 3%, čo je polovičná hodnota oproti nákladom jednotkovým. Z toho vyplýva, že spoločnosť je schopná dve tretiny pomocného materiálu priradiť k jednotkám výkonov.

Graf 6 – Rozdelenie režijných nákladov



3.6 Kalkulácie s krycím príspevkom aplikované v spoločnosti

V strojnej divízii spoločnosti sa náklady kalkulujú na princípe krycieho príspevku. Z dôvodu výroby nehomogénnych výrobkov a prevažne kusovej výroby na objednávku nie je efektívne využívať metódy kalkulácii ABC, metódu štandardných nákladov, metódu typového kalkulačného vzorca a iné.

Tabuľka 4 – Výpočet krycieho príspevku na vzorových dátach

	01-2015	Výnos / náklad
Spotreba pomocného materiálu celkom	394 700 €	N
Spotreba energie	297 000 €	N
Služby	1 911 300 €	N
kooperácie	400 000 €	N
Osobné náklady	1 890 000 €	N
Dane a poplatky	24 000 €	N
Odpisy a opravné pol. k DNM a DHM	456 000 €	N
Tržby z predaja dlh. majetku a materiálu	100 000 €	V
Zostatková cena predaného dlh. majetku a mat.	40 000 €	N
Ostatné výnosy z HČ	45 600 €	V
Ostatné náklady na HČ	43 000 €	N
Nákladové úroky	108 000 €	N
Ostatné náklady na finančnej činnosť	6 000 €	N
Druhotný okruh	162 000 €	V
Poskytované služby	336 000 €	V

SPOLU POTREBA KP 2015	4 126 400 €
Potreba KP na 1 deň (2015 = 261 dni)	15 810 €

Disponibilné kapacity výkonných pracovníkov (95 ľudí x 7,5 hod x 261 dní x koef. nadčasov 1,06)	197120
--	---------------

Potreba KP na jednotku práce výkonného človeka	20,93 €
---	----------------

Zdroj: vlastné spracovanie interných dokumentov spoločnosti

Princíp výpočtu pre krycí príspevok je, že základom je cena výrobku, ktorá sa skladá z 3 hlavných zložiek. Týmito hlavnými zložkami sú:

- priamy materiál;
- práca;
- kooperácia.

Pre spoločnosť je jednoduché oceniť priamy materiál aj kooperáciu. Naopak, oceniť prácu je pre spoločnosť náročné. V tomto prípade pracuje firma s princípom, kedy predáva prácu výkonných ľudí (ľudí vo výrobe). V nákladoch na jednotku tejto práce musia byť započítané všetky náklady firmy, ktoré v predošlej kalkulácii ešte nie sú. To sú všetky okrem priameho materiálu a kooperácií na objednávkach, napr. energie, mzdy jednotkové aj režijné, nájomné a pod.

Výpočet krycieho príspevku potom vyzerá nasledne:

- 1) spočítajú sa všetky náklady, ktoré spoločnosť má (vrátane minuloročných alebo plánovaných), okrem priameho materiálu a kooperácií;
- 2) táto suma sa následne vydelí disponibilnou kapacitou hodín výkonných ľudí (ľudí vo výrobe).

Je dôležité, aby čitateľ aj menovateľ zlomku boli viazané na rovnaké časové obdobie.

Koeficient nadčasov má spoločnosť pevne daný na základe skúseností a dát získaných z minuloročných reportov.

Výsledkom výpočtu je nákladová cena za 1 hodinu práce zamestnanca vo výrobe. Ak sa následne disponibilné kapacity predajú za vypočítanú cenu, spoločnosť pokryje svoje náklady.

Takýto druh výpočtu je však použiteľný iba v prípade, ak si firma vie dopredu vypočítať náklady a koľko disponibilných kapacít musí naplniť. V prípade, že firma naplní napríklad iba 90% disponibilných kapacít, tak do vzorca pre výpočet krycieho príspevku použije iba príslušný počet hodín, ktoré chce predat'.

Tento výpočet krycieho príspevku je pre spoločnosť relatívne jednoduchý a taktiež nevyžaduje vysoké náklady na jeho prevedenie. Výsledkom je potom jednotná sadzba na

všetky disponibilné kapacity. Tieto disponibilné kapacity však nie sú rozdelené podľa náročnosti. Vzniknutý výpočet je rovnako využitý pri oceňovaní jednoduchých strojov, tak ako aj náročných na obsluhu.

V nasledujúcom kroku si spoločnosť vypočítava diferenciu tak, že niektoré sadzby sa znížia, iné zvýšia, a to tak, aby odpovedali časovej náročnosti strojov. Všetky prepočty následne musia odpovedať tomu, že súčet všetkých kapacít x sadzba hodinového krycieho príspevku pokryje celkové náklady. Tieto rozdelené sadzby firma používa na kalkuláciu, plánovanie aj analýzu odchýlok od plánu. V tabuľke 3 je prepočet pre vzorové dáta.

Metóda je vhodná predovšetkým pre spoločnosti s väčším počtom malých zákaziek. Komplexne sa rozdelia všetky sadzby a tie sa následne priradujú kalkuláciám jednotlivých výrobkov.

S kalkuláciou je následne prepojené aj plánovanie kapacít, finančné plánovanie, analýzy odchýlok od plánu a pod. Všetky tieto časti sú prepojené, a keď majú spoločne fungovať, musia byť založené na rovnakej metodike.

V tomto konkrétnom prípade, ktorý je znázornený v tabuľke 3, si spoločnosť vypočítala, že na predaj výrobku potrebuje 20,93 €. Postup je nasledovný:

- 1) spoločnosť potrebuje pokryť 4 126 400 € fixných nákladov za rok;
- 2) nasleduje výpočet disponibilných kapacít výkonných pracovníkov, ktorý sa vypočíta ako násobok:

$$\text{disponibilné kapacity} = \text{osoby vo výrobe} \times \text{pracovná doba} \times \text{pracovné dni} \\ \text{v roku 2015} \times \text{koeficient nadčasov}$$

$$\text{disponibilné kapacity} = 95 \times 7,5 \times 261 \times 1,06$$

$$\text{disponibilné kapacity} = 197\,120$$

3) vydedia sa náklady disponibilnými kapacitami

$$KP = \frac{\text{fixné náklady}}{\text{disponibilné kapacity}}$$

$$KP = \frac{4\,126\,400}{197\,120}$$

$$KP = 20,93$$

4 Vlastné návrhy riešení

Strojná divízia sa oddelila od materskej spoločnosti v roku 2010 a za toto obdobie si stále vytvára ideálny model, ktorý by jej prinášal zisk a prosperitu. Od rozdelenia spoločnosti je strojná divízia jediná, ktorá nevykazuje zisk, ale naopak stratu.

Pokiaľ sa spoločnosť chce zo záporných hospodárskych výsledkov dostať môže urobiť 2 základné zmeny. Prvým variantom môže byť navýšenie výnosov, čo by mohla napríklad zvýšením cien odberateľom. Takého opatrenie je však z pohľadu podniku eventuelne riskantné, pretože pokiaľ spoločnosť na základe zvýšenia cien stratí odberateľa, môžu sa jej straty dokonca zvýšiť. Štúdie ukazujú, že je nákladnejšie získať nového zákazníka, ako udržať si súčasný. Preto by som spoločnosti neodporučila zvyšovanie výnosov na základe vyšších cien pre odberateľov, ale zamerať sa na druhú variantu, ktorou je znižovanie nákladov.

Zníženie nákladov sa dá docieľiť niekoľkými spôsobmi. Medzi najdôležitejšie môžeme zaradiť tie, ktoré môžu docieľiť pozitívne výsledky v krátkom časovom horizonte. Najdôležitejším prvkom všetkých zmien je totiž včasná a rýchla odozva, ktorá reaguje na súčasnú hospodársku situáciu.

V praxi firmy často využívajú výpočet priamych nákladov a na ne následne pripočítajú v priemere 30% maržu, ktorá má pokryť režijné náklady. To následne spôsobí, že nenáročnejšie zákazky budú ocenené draho a náročnejšie budú ocenené lacno. Samozrejmosťou bude, že draho ocenené zákazky zákazník neprijme, naopak lacno ocenené áno. Výsledkom bude, že 30% marža z náročných zákaziek nepokryje reálne náklady spoločnosti.

Pre strojnú divíziu spoločnosti nie je jednoduché rozpočítať náklady na konkrétne výkony. Spoločnosť pracuje s výrobou na objednávku a v malom počte kusov. Zároveň pokiaľ nie sú objednávky od odberateľov spoločnosť musí platiť mzdy zamestnancom vo výrobe aj napriek nízkemu objemu výroby. Produktivita na jedného zamestnanca tak výrazne klesá.

V prípade, že sa znížia odberateľské objednávky, vznikajú spoločnosti vysoké náklady na uskladnenie a vzniká veľká premkla medzi nákupom materiálu a predajom hotových výrobkov.

V súčasnosti spoločnosť na základe reportov zistila, že 1 hodinu pracovníka vo výrobe predáva na výkonoch za 22,50 €. Keďže pomocou metódy krycieho príspevku ocenila výšku krycieho príspevku na 20,93 €, znamená to, že spoločnosť prerába a je potrebná zmena.

V prípade, že firma prepustí 10 zamestnancov vo výrobe a z pôvodných 95 osôb zostane iba 85, bude výpočet disponibilných kapacít vyzerat' nasledovne:

- 1) spoločnosť potrebuje pokryť 4 126 400 € fixných nákladov za rok
- 2) nasleduje výpočet disponibilných kapacít výkonných pracovníkov, ktorý sa vypočíta ako násobok:

$$\text{disponibilné kapacity} = \text{osoby vo výrobe} \times \text{pracovná doba} \times \text{pracovné dni} \\ \text{v roku 2015} \times \text{koeficient nadčasov}$$

$$\text{disponibilné kapacity} = 85 \times 7,5 \times 261 \times 1,06$$

$$\text{disponibilné kapacity} = 176\,370$$

- 3) náklady sa vydedia disponibilnými kapacitami

$$KP = \frac{\text{fixné náklady}}{\text{disponibilné kapacity}}$$

$$KP = \frac{4\,126\,400}{176\,370}$$

$$KP = 23,39$$

Pri výške krycieho príspevku 23,39 € sa spoločnosť dostane zo straty do zisku. Znamená to, že bude potrebné zefektívniť výkony pracovníkov výroby.

Suma 20,93 €, ktorá bola prepočítaná na rok 2015 ako výška krycieho príspevku nie je používaná presne pri všetkých výkonoch. Spoločnosť na základe predošlých skúseností má dáta, ktorý stroj alebo náradie vyžaduje určitý počet odpracovaných hodín, poprípade energií. Na základe toho si spoločnosť upraví výšku krycieho príspevku pre konkrétne výkony.

Kalkulácie variabilných nákladov vďaka oddelenému sledovaniu variabilných a fixných nákladov prinášajú množstvo pozitívnych charakteristík. Manažérom poskytujú adekvátne informácie pre riešenie rozhodovacích úloh, umožňujú rýchlejšiu orientáciu v sortimente, pri úvahách o zmene cien a v rozhodnutiach typu „*pokračovať alebo zrušiť výrobu*“. Dôvodom je predovšetkým blízky vzťah variabilných nákladov k výkonom, kedy sa tieto náklady stávajú relevantnými a naopak náklady fixné sa stávajú irelevantnými. Metóda krycieho príspevku eliminuje najväčší nedostatok ostatných kalkulácií, tj. nepresné priradenie fixných nákladov výkonom. Metóda neposkytuje žiadne informácie o štruktúre a príčinách spotreby fixných nákladov, respektíve nákladov.

Celkovo, by som kalkulačný systém využívaný v spoločnosti neoznačila za jednoduchý. Využitie kalkulácií pomocou metódy ABC je neefektívne využiť. I keď by touto metódou spoločnosť získala presnejšie výsledky pre jednotlivé náklady na výkony, získať všetky potrebné dáta pre tento výpočet by zamestnalo niekoľko ďalších zamestnancov, čo by firme zvýšilo režijné náklady a prinieslo nízke výnosy. Metódu, ktorú využíva spoločnosť – metódu krycieho príspevku, by som zaradila do zložitejších metód, a napriek tomu pre spoločnosť najvýhodnejšiu. Spoločnosť má metódu prepracovanú a upravenú úmerne k predmetu podnikania. V prípade, že spoločnosť každý rok vykazuje negatívny hospodársky výsledok, prijať opatrenia ako napríklad:

- prepustiť určité množstvo zamestnancov vo výrobe;
- zvýšiť koeficient nadčasov, čo si súčasne žiada správnu motiváciu zamestnancov.

Záver

Bakalárska práca sa skladá z 3 hlavných častí. V prvej časti sú spracované teoretické východiská kalkulácií, nákladov a manažérskeho účtovníctva. Práve pri riadení nákladov v spoločnosti zohráva veľkú úlohu rozhodovanie manažéra, ktoré je predovšetkým založené na vlastnom úsudku. Je však podložené prepočtami kalkulácií a preto je pre každú spoločnosť nevyhnutné prepočítavať si náklady na jednotlivé výkony. Teoretická časť je podkladom pre ďalšie dve časti bakalárskej práce. Pojednáva o rozdieloch medzi manažérskym a finančným účtovníctvom, o členení nákladov a o druhoch kalkulácií.

V analytickej časti bakalárskej práce som predstavila materskú spoločnosť a strojnú divíziu. Následne som vypracovala rozbor, resp. analýzu nákladov spoločnosti a ich vývoj v rokoch 2010 až 2014. Ďalej sa v práci píše, ako spoločnosť kalkuluje náklady na výkony. Spoločnosť využíva kalkulácie pomocou krycieho príspevku, inak nazývaného aj príspevku na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku.

V poslednej časti práce, vo vlastných návrhoch riešení, sú spísané odporúčania pre spoločnosť, ktoré naznačujú ako zmeniť záporný hospodársky výsledok z minulých rokov na kladné výsledky, a ako tak docieľiť rast a prosperitu.

Súčasnú dobu je možné označiť ako turbulentnú a rýchlo sa meniacu. To poukazuje na potrebu adekvátne reagovať a nespoliehať sa, že sa pomery na trhu vrátia do pôvodného stavu. Pre žiadnu spoločnosť dnes nie je jednoduché udržiavať stabilný rast. Spoločnosť, ktorej som sa venovala v bakalárskej práci, má niekoľkoročnú tradíciu, avšak prvých 70 rokov ju zastrešovala materská spoločnosť. V súčasnosti, keďže spoločnosť musí vykazovať zisk sama za seba a nemôže sa spoliehať na krytie hospodárskeho výsledku z ostatných divízií, dostáva sa do problémov. Za obdobie 4 rokov sa manažérom spoločnosti nepodarilo nájsť správne normy a postupy na vykazovanie pozitívnych výsledkov.

Zoznam použitých zdrojov

- 1) BARTES, F. Jakost v podniku: studijní text pro kombinovanou formu studia. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, 90 s. ISBN 978-80-214-3362-5.
- 2) FIBÍROVÁ, J. ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Manažerské účetnictví – nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4
- 3) FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje Řízení a měření výkonnosti podniku. Praha: ASPI, a.s., 2005, 264 s. ISBN 80-7357-084-1
- 4) HRADECKÝ, M. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- 5) HRADECKÝ, M. a B. KRÁL. Řízení režijních nákladů. Praha: EKON Jihlava, 1995,. ISBN 80-7175-025-5
- 6) KRÁL, B. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Prospektrum, spol.s.r.o., 1997, 407 s. ISBN 80-717-060-3.
- 7) KRÁL, B. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, s.r.o., 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0
- 8) KŘÍKAČ K. Náklady, ceny, rentabilita. Plzeň: ZČU, 1996, 113 s. ISBN 80-7082-199-1
- 9) LAZAR, J. Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v *praxi*. Praha: Grada Publishing, 2001, 152 s.. ISBN 80-7169-985-3
- 10) MÁČE, M. Příbram: GRADA Publishing, 2013, 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9
- 11) OGEROVÁ, B. a J. FIBÍROVÁ. Řízení nákladů. Praha: HZ Editio, 1998, 155 s. ISBN 80-86009-24-6
- 12) PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- 13) POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9
- 14) SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 4., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.3

- 15) ŠOLJAKOVÁ, L. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press, 2003, 146 s. ISBN 80-7261-087-2.
- 16) ŠTĚDRŮ, B. Manažerské řízení a informační technologie. Praha: Grada, 2007, 156 s. ISBN 978-80-247-2052-4.
- 17) VYSKOČIL, V. K. a O. ŠTRUP, Podpůrné procesy a snižování režijních nákladů. Praha: Professional Publishing, 2003,

Zoznam príloh

Príloha č. 1: Výkaz ziskov a strát

Prílohy

Príloha č. 1: Výkaz ziskov a strát

[eur]		12-2011	12-2012	12-2013	12-2014
		Kumulatív	Kumulatív	Kumulatív	Kumulatív
I.	Tržby z predaja tovaru	0,00	0,00	0,00	0,00
A.	Náklady vynaložené na obstar. predaného	0,00	0,00	0,00	0,00
+	OBCHODNÁ MARŽA	0,00	0,00	0,00	0,00
II.	VÝROBA	15 858 132,14	15 444 767,22	15 607 933,84	13 443 629,10
II.1.	Tržby za predaj vlastných výrobkov a	13 862 455,43	14 950 364,80	14 621 725,10	13 590 635,61
1.1.	Tržby za predaj vlastných výrobkov	10 808 782,29	11 901 463,68	12 350 606,87	11 116 491,06
1.1.1.	tržby za vlastné výrobky	10 644 642,00	11 901 463,68	12 350 606,87	11 116 491,06
1.1.2.	kompenzácia polotovarov	0,00	0,00	0,00	0,00
1.1.3.	tržby za ostatné výrobné aktivity	164 140,29	0,00	0,00	0,00
1.1.4.	realizovateľný odpad	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.	Tržby z predaja služieb	3 053 673,14	3 048 901,12	2 271 118,23	2 474 144,55
1.2.1.	tržby z predaja služieb - nájomné	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.2.	tržby z predaja služieb	3 053 673,14	3 048 901,12	2 271 118,23	2 474 144,55
1.2.3.	výnosy za opravy	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.4.	tržby za podnik.noviny-Svit	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.5.	tržby z predaja služieb - prípravka	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.6.	tržby z predaja služieb - BŠ cudzi	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.7.	tržby z predaja služieb - jazyk. kurzy	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.8.	výnosy chladu a tlaku	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.9.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	Zmena stavu vnútropodnikových zásob	1 099 970,93	-393 604,71	315 588,92	-492 781,81
2.1.	zmena stavu nedokončenej výroby	602 898,19	-346 726,26	-102 676,46	-357 059,51

2.2.	zmena stavu polotovarov	213 529,69	62 669,90	193 558,69	-335 334,60
2.3.	zmena stavu výrobkov	283 543,05	-109 548,35	224 706,69	199 612,30
3.	Aktivácia	895 705,78	888 007,13	670 619,82	345 775,30
3.1.	aktivácia materiálu a tovaru	4 293,91	30 583,71	43 993,16	17 015,14
3.2.	aktivácia vnútropod. služieb	0,00	5 126,24	12 434,12	0,00
3.3.	aktivácia NIM	0,00	0,00	0,00	0,00
3.4.	aktivácia HIM	891 411,87	852 297,18	614 192,54	328 760,16
B.	VÝROBNÁ SPOTREBA	11 381 891,68	11 848 371,98	11 727 654,17	9 137 941,75
B.1.	Spotreba materiálu a energie	7 229 725,99	7 533 558,10	7 364 125,82	5 793 231,94
1.1.	Spotreba materiálu	6 048 453,09	6 278 359,95	6 264 053,71	4 739 364,76
1.1.1.	Spotreba normovaného materiálu	5 131 742,71	5 400 810,39	5 288 897,01	4 069 500,79
	suroviny a základný materiál	5 285 642,94	5 571 561,08	5 444 163,91	4 220 672,76
	náhr. diely a mat. pre opr. t. pr.	5 582,96	4 221,89	2 600,01	3 809,71
	tvorba a zuct opr. pol. k zasobam	19 396,75	14 874,92	6 973,47	9 711,62
	pomocný materiál normovaný	0,90	0,00	0,00	0,00
	cenové rozdiely - tuzemsko	-178 880,84	-189 847,50	-164 840,38	-164 693,30
1.1.2.	Obstarávacie náklady	125 247,64	121 795,93	115 839,57	86 799,28
	obst. náklady mat. - prepravné	98 788,09	97 974,68	76 369,91	65 130,41
	obst. náklady - colné popl.	0,00	0,00	0,00	0,00
	obst. náklady - ostatné	-338,83	16 391,23	25 339,80	13 729,90
	obst. náklady - obaly	26 798,38	7 430,02	14 129,86	7 938,97
	obst. náklady - dovozná prirážka	0,00	0,00	0,00	0,00
1.1.3.	Spotreba pomocného materiálu celkom	791 462,74	755 753,63	859 317,13	583 064,69
	odpisy normovaných spec. strojov,	0,00	0,00	0,00	0,00
	náhradné diely a mat. pre opravu	62 286,73	140 663,51	277 000,19	129 606,54
	náhr. diely a mat. pre opravy os.	0,00	0,00	0,00	0,00
	spotreba DDD prípravkov	0,00	0,00	0,00	0,00
	pohonné hmoty - ostatné	64 253,54	72 536,57	61 295,52	60 658,73

	pomocný materiál na balenie	0,00	0,00	0,00	0,00
	spotreba mat. DHM	46 970,03	38 148,10	65 190,06	26 219,65
	pomocný materiál	352 648,76	322 254,18	143 416,48	118 658,43
	pomocný materiál - potlač. valce	0,00	0,00	0,00	0,00
	ochranné pomôcky	35 255,92	0,00	0,00	0,00
	pracovné odevy	5 746,83	0,00	0,00	0,00
	propagačný materiál	0,00	0,00	133,05	0,00
	kancelárske potreby	23 586,34	18 825,70	29 342,29	20 133,93
	knihy a časopisy	489,57	611,83	638,03	487,45
	čistiace potreby	5 320,70	6 028,16	6 057,51	5 095,43
	spotreba liekov	0,00	0,00	0,00	0,00
	nápoje a potraviny	0,00	143,48	595,85	137,73
	nákup drobného hmotného majetku	0,00	0,00	0,00	0,00
	nástroje vo výdajni	158 043,94	115 449,98	250 091,80	195 616,13
	nezavinené manká a škody v rámci normy	0,00	0,00	0,00	0,00
	spotreba materiálu - vyradenie obalov	36 860,38	41 092,12	25 556,35	26 450,67
	náhradné diely technologické	0,00	0,00	0,00	0,00
	spotreba materiálu - špeciálny materiál	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.	Spotreba energie	1 181 272,90	1 255 198,15	1 100 072,11	1 053 867,18
1.2.1.	Spotreba normovanej energie	983 819,25	1 043 568,03	824 209,08	788 102,03
	elektrický prúd	847 708,75	920 331,98	762 003,54	757 379,66
	para	103 599,80	96 401,92	34 125,23	0,00
	voda	6 126,74	244,70	3 086,08	364,44
	chlad a vzduch	451,51	3 879,29	1 431,28	1 862,30
	zemný plyn	25 932,45	22 710,14	23 562,95	28 495,63
	palivo tekuté	0,00	0,00	0,00	0,00
	palivo tuhé	0,00	0,00	0,00	0,00

	plyn	0,00	0,00	0,00	0,00
1.2.2.	Spotreba režijnej energie	197 453,65	211 630,12	275 863,03	265 765,15
	elektrický prúd	90 384,59	101 859,33	76 332,70	61 091,51
	para	67 084,36	73 173,72	154 881,95	160 414,04
	voda	39 984,70	36 597,07	44 648,38	44 259,60
	chlad a tlakový vzduch	0,00	0,00	0,00	0,00
	spotreba zemného plynu	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	Služby	4 152 165,69	4 314 813,88	4 363 528,35	3 344 709,81
2.1.	Platené nájomné	932 695,50	647 520,00	385 540,00	100 378,85
2.2.	Platené nájomné - os. aut.	15 477,74	15 849,59	19 635,49	24 358,94
2.3.	oprava a údržba	54 959,38	57 199,15	175 571,54	40 702,72
2.4.	kooperácie - div. Servis	308 336,16	560 369,20	302 478,26	223 461,82
2.5.	správa energ.sieti-priamy	0,00	0,00	0,00	0,00
2.6.	správa energ.sieti-réžijný	0,00	0,00	0,00	0,00
2.7.	prepravné	192 923,81	181 019,43	259 860,92	184 197,96
2.8.	ostatné služby - kooperácie	215 386,16	299 524,72	518 521,07	446 169,59
2.9.	cestovné	52 711,56	43 370,84	70 674,85	59 511,36
2.10.	náklady na reprezentáciu	4 199,34	4 322,64	3 973,52	8 055,03
2.11.	Ost. služby - telefonické hovory	31 464,60	30 964,11	31 042,25	28 896,29
2.12.	poradenstvo, právne služby	4 992,01	4 769,69	5 084,22	3 992,77
2.13.	služby v skupine	301 378,72	299 702,73	303 773,69	300 555,30
2.14.	náklady na školenie	3 146,15	5 341,24	7 815,25	15 033,19
2.15.	ostatné služby	197 741,65	261 554,52	325 935,56	206 544,61
2.16.	nakladanie s odpadom	69 160,89	36 516,09	39 859,37	62 348,40
2.17.	úprava vôd, kanalizačné, stočné	57 546,00	54 733,49	72 658,46	69 676,53
2.18.	čistenie priestorov	4 780,56	5 194,04	3 109,40	0,00
2.19.	reklama	15 593,58	6 699,80	2 055,98	5 829,20
2.20.	provízie	35 283,84	19 230,54	0,00	44 020,60

2.21.	ost. služby	40 933,87	0,00	43 126,48	0,00
2.22.	ostatné služby - kooperácie živnostníci	1 613 454,17	1 780 932,06	1 792 812,04	1 520 976,65
+	PRIDANÁ HODNOTA	4 476 240,46	3 596 395,24	3 880 279,67	4 305 687,35
C.	Osobné náklady	4 712 929,57	4 622 428,30	4 845 489,09	4 350 931,32
C.1.	Mzdové náklady	3 311 795,98	3 176 662,08	3 348 450,78	3 004 377,02
1.1.	mzdy prevádzkové	711 001,34	406 172,06	317 575,14	240 168,70
1.2.	mzdy režijné	2 560 821,42	2 735 424,13	3 019 163,96	2 752 072,32
1.3.	ostatné osobné náklady	39 973,22	35 065,89	11 711,68	12 136,00
2.	Odmeny členom orgánov spoločnosti	36 260,00	37 160,00	36 080,00	2 940,00
3.	Náklady na sociálne zabezpečenie	1 150 523,13	1 115 797,77	1 185 106,37	1 062 969,83
3.1.	zákonné sociálne poistenie (z prevádz.	249 067,48	141 644,11	110 245,01	83 564,81
3.2.	zákonné sociálne poistenie (z režijných	901 455,65	974 153,66	1 074 861,36	979 405,02
4.	Sociálne náklady	214 350,46	292 808,45	275 851,94	280 644,47
4.1.	zákonné sociálne náklady (aj odstupné)	180 681,66	292 808,45	275 851,94	250 135,12
4.2.	ostatné sociálne náklady	33 668,80	0,00	0,00	30 509,35
D.	Dane a poplatky	39 206,77	42 217,35	44 825,84	51 046,97
D.1.	cestná	2 132,59	2 882,33	2 964,41	3 315,80
2.	z nehnuteľností	30 205,60	30 793,65	33 173,03	33 716,31
3.	ostatné dane	6 868,58	8 541,37	8 688,40	14 014,86
E.	Odpisy a opravné pol. k DNM a DHM	184 060,34	363 616,68	584 214,78	886 343,45
III.	Tržby z predaja dlh. majetku a materiálu	825 384,87	178 589,76	217 626,33	150 666,57
III.1.	tržby z predaja HIM	546 790,42	2 544,41	3 385,73	5 630,94
2.	tržby z predaného materiálu	278 594,45	176 045,35	214 240,60	145 035,63
F.	Zostatková cena predaného dlh. majetku a	694 628,98	78 972,60	92 679,43	59 529,85
F.1.	zost. cena predaného HIM	538 714,47	0,00	0,00	7 157,57
2.	zost. cena predaného mat.	155 914,51	78 972,60	92 679,43	52 372,28
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00

	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
G.	Tvorba a zúčtovanie opr. položiek k pohľ.	254 568,50	7 578,47	-9 310,83	18 539,50
G.1.	tvorba opravnej položky	0,00	7 578,47	2 014,20	66 586,09
2.	zúčtovanie oprávok k opr. položke	254 568,50	0,00	-11 325,03	-48 046,59
IV.	Ostatné výnosy z HČ	11 994,70	30 271,21	451 624,38	31 294,60
IV.1.	dotácie na kúrenie	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	zmluvné pokuty a penále	0,00	765,40	0,00	0,00
3.	ostatné pokuty a penále	95,61	0,00	0,00	0,00
4.	ostatné prevádzkové výnosy	11 899,09	29 505,81	451 618,38	31 294,60
5.	výnosy z odpis. pohľadávok	0,00	0,00	6,00	0,00
6.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
H.	Ostatné náklady na HČ	65 783,20	69 266,88	76 590,76	112 954,67
H.1.	poistenie majetku	0,00	27 861,69	30 807,45	27 282,72
2.	odpis nevymožiteľnej pohľadávky	172,16	219,17	2 464,75	9 322,10
3.	dary	300,00	0,00	108,46	1 200,02
4.	zmluvné pokuty a penále	135,78	103,04	9 467,85	35 170,02
5.	ostatné pokuty a penále	119,30	500,00	1 629,68	620,94
6.	ostatné prevádzkové náklady	65 055,96	36 596,34	25 409,51	39 358,87
7.	manká a škody	0,00	3 986,64	6 703,06	0,00

8.	tvorba a zúčtovanie opr. položiek	0,00	0,00	0,00	0,00
V.	Prevod výnosov z HČ	0,00	0,00	0,00	0,00
I.	Prevod nákladov na HČ	0,00	0,00	0,00	0,00
*	VÝSLEDOK Z HOSPODÁRENIA Z	-637 557,33	-1 378 824,07	-1 084 958,69	-991 697,24
VI.	Tržby z predaja CP a podielov	0,00	0,00	0,00	0,00
J.	Predané CP a podiely	0,00	0,00	0,00	0,00
VII.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku	0,00	0,00	0,00	0,00
VII.1.	výnosy z CP a pod. v ovl. os. a spol. s	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	výnosy z ost. dlh. CP a podielov	0,00	0,00	0,00	0,00
3.	výnosy z ost. dlh. finančného majetku	0,00	0,00	0,00	0,00
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančného	0,00	0,00	0,00	0,00
K.	Náklady na krátkodobý fin.majetok	0,00	0,00	0,00	0,00
IX.	Výnosy z precenenia CP a derivátov	0,00	0,00	0,00	0,00
L.	Náklady na precenenie CP a derivátov	0,00	0,00	0,00	0,00
X.	Výnosové úroky	154,34	138,60	64,99	91,68
N.	Nákladové úroky	45 966,17	88 294,73	94 520,66	102 392,46
N.1.	fnn nákladové úroky	9 322,78	24 232,63	19 499,33	11 110,81
2.	bankové úroky - prevádzkové	36 643,39	64 062,10	75 021,33	91 281,65
3.	bankové úroky - investičné	0,00	0,00	0,00	0,00
XI.	Kurzové zisky	3 191,73	1 700,94	2 454,80	6 123,06
O.	Kurzové straty	5 441,19	2 646,34	2 467,66	6 747,65
XII.	Ostatné výnosy z fin. činnosti	0,75	0,00	0,00	26,16
P.	Ostatné náklady na fin. činnosť	4 988,21	5 574,84	6 862,14	4 441,90
P.1.	Ostatné finančné náklady	4 988,21	5 574,84	6 862,14	4 441,90
2.	Ostatné poistenie	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	0	0,00	0,00	0,00	0,00
M.	0	0,00	0,00	0,00	0,00

	0	0,00	0,00	0,00	0,00
XIII.	Prevod finančných výnosov	0,00	0,00	0,00	0,00
R.	Prevod finančných nákladov	0,00	0,00	0,00	0,00
*	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z FIN.	-53 048,75	-94 676,37	-101 330,67	-107 341,11
S.	Daň z príjmov z bežnej činnosti	-38 214,46	36 844,12	-69 965,41	2 896,74
S.1.	daň z príjmov z bežnej činnosti - splatná	0,00	9,23	10,95	2 896,74
2.	daň z príjmov z bežnej činnosti - odložená	-38 214,46	36 834,89	-69 976,36	0,00
**	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z	-652 391,62	-1 510 344,56	-1 116 323,95	-1 101 935,09
XIV.	Mimoriadne výnosy	0,00	0,00	0,00	0,00
XIV.1.	výnosy zo zmeny metódy	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	zúčtovanie rezerv	0,00	0,00	0,00	0,00
3.	ostatné mimoriadne výnosy	0,00	0,00	0,00	0,00
4.	zúčtovanie opr. položky	0,00	0,00	0,00	0,00
S.	Mimoriadne náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
S.1.	náklady na zmenu metódy	0,00	0,00	0,00	0,00
3.	tvorba rezerv	0,00	0,00	0,00	0,00
4.	ostatné mimoriadne náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
5.	tvorba opr. položiek	0,00	0,00	0,00	0,00
U.	Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti	23,44	0,00	0,00	0,00
U.1.	daň z príjmov z mim. činnosti - splatná	23,44	0,00	0,00	0,00
2.	daň z príjmov z mim. činnosti - odložená	0,00	0,00	0,00	0,00
*	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z	-23,44	0,00	0,00	0,00
V.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia	0,00	0,00	0,00	0,00
***	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA ZA	-652 415,06	-1 510 344,56	-1 116 323,95	-1 101 935,09
***	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA ZA	-19 654,66	-45 500,64	-33 630,38	-33 196,90